



INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO

ANDRÉ TORRES DOS SANTOS

**MODULAÇÃO DE EFEITOS NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA:**

uma análise de seus pressupostos materiais de aplicação
na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

**BRASÍLIA
2021**

ANDRÉ TORRES DOS SANTOS

**MODULAÇÃO DE EFEITOS NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA:**

uma análise de seus pressupostos materiais de aplicação
na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a
orientação do Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria, apresentada para obtenção de Aprovação em
Exame de Defesa de Mestrado.

**BRASÍLIA
2021**

ANDRÉ TORRES DOS SANTOS

**MODULAÇÃO DE EFEITOS NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA**

uma análise de seus pressupostos materiais de aplicação
na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Constitucional do IDP, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento

29 de junho de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. Tarcísio Vieira de Carvalho Neto
Universidade de Brasília

AGRADECIMENTOS

Embora fruto de muitas horas de estudos solitários, este trabalho é uma obra coletiva que somente se tornou possível diante das tantas contribuições recebidas pelo caminho, cada uma delas decisiva para o resultado final.

Agradeço à minha família pelo apoio e pelo carinho. Ao Phublio pelo suporte de todas as horas.

Agradeço aos colegas e amigos do Pinheiro Neto Advogados pela confiança e pelo incentivo constante ao aprimoramento.

Agradeço ao meu orientador, Professor Dr. Gurgel de Faria, pelo aprendizado e pelas inspiradoras lições.

Agradeço também a todos os professores e colegas do IDP que tornaram essa jornada imensamente prazerosa. Muito obrigado!

RESUMO

Este trabalho se propõe a investigar a atuação do Supremo Tribunal Federal na utilização da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária. Busca-se situar a jurisdição constitucional, bem como a utilização da técnica da modulação de efeitos nela adotada, à luz de seu papel institucional na estrutura organizacional e ideológica do Estado de Direito, associando-se seu exercício ao atendimento das finalidades a que se propõe nesse modelo de Estado, vinculadas à garantia da supremacia da Constituição. Ao Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição, é atribuído o papel de assegurar a máxima eficácia da pauta axiológica constitucional, o que, no que diz respeito às controvérsias constitucionais tributárias, envolve a manutenção do equilíbrio entre a proteção das garantias fundamentais dos contribuintes, de um lado, e a garantia da preservação dos mecanismos de financiamento das estruturas de concretização de direitos fundamentais, vinculados à arrecadação, de outro. Nesse contexto, o objetivo da pesquisa reside na identificação dos parâmetros e limites possíveis para que o uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária seja compatível com os pressupostos que a legitimam e com os objetivos aos quais deverá estar vinculado a partir do contexto constitucional em que está inserida. Analisam-se acórdãos do Supremo Tribunal Federal em que o uso da técnica da modulação de efeitos foi discutido e decidido em matéria tributária, buscando-se identificar em que medida a atuação da Corte se aproxima ou se afasta desses pressupostos. Busca-se, ao final, identificar parâmetros e fornecer diretrizes para que a adoção da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional venha a resultar na persecução da máxima eficácia dos objetivos constitucionais.

Palavras-chave: Sistema Tributário. Jurisdição Constitucional. Modulação De Efeitos.

ABSTRACT

This work examines the role of the Federal Supreme Court on the use of the prospective technique in the judicial review on tax matters. It aims to place the judicial review, as well as the use of the prospective technique adopted therein, under its institutional role in the organizational and ideological structure of the Rule of Law. In addition, it also seeks to establish a connection between the use of such technique and the implementation of the main purposes of such model of State. Entitled as the guardian of the Constitution, the Federal Supreme Court is responsible for safekeeping and enforcing the fundamental rights, as well as for ensuring the effectiveness of the constitutional axiological agenda. When it comes to tax disputes, that role comprises the maintenance the balance between the protection of taxpayers' guarantees and the assurance of financing State activities of providing such fundamental rights, by means of the tax collection. In this context, this work aims to identify parameters and limits to the use of the technique under analysis, by means of finding possible ways of making it compatible with constitutional goals and, thus, legitimate. In this scenario, several Federal Supreme Court's decisions on the matter will be selected and analyzed in order to identify in what way the Court has been acting (if in accordance or not with those goals). In the end, the aim is to identify parameters and provide guidelines so that the use of the prospective technique in the judicial review will meet the pursuit of the effectiveness of the constitutional objectives.

Key words: Tax System. Judicial Review. Prospective Overruling.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1 ESTADO DE DIREITO, TRIBUTAÇÃO E MODULAÇÃO DE EFEITOS NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL	8
1.1 JUSTIFICAÇÃO E LEGITIMAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS	8
1.1.1 Surgimento e Evolução da Técnica da Modulação de Efeitos no Direito Brasileiro	17
1.1.2 Os Pressupostos Materiais da Modulação de Efeitos à luz da Constituição Federal de 1988	35
1.2 A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO: direitos fundamentais, rigidez constitucional em matéria tributária e as balizas da jurisdição constitucional	47
2 MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO	61
2.1 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: CONTEÚDO, EXTENSÃO E PRESSUPOSTOS	62
2.2 INTERESSE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	77
2.3 APLICABILIDADE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	83
2.3.1 Nas Declarações de Inconstitucionalidade de Lei Tributária	85
2.3.2 Nas Modificações de Jurisprudência	106
3 OS PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	123
3.1 NAS HIPÓTESES DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA (SEM ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE)	125
3.1.1 Nas declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais	137
3.1.2 Nos conflitos de competência tributária	143

3.2 NAS HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.....	146
3.3 NAS DEMAIS DECISÕES EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL.....	161
3.4 ANÁLISE CRÍTICA	169
3.4.1 Nas declarações de inconstitucionalidade de lei tributária.....	170
3.4.2 Nas modificações de jurisprudência	194
3.4.3 Nas demais decisões em jurisdição constitucional.....	219
CONCLUSÃO	227
REFERÊNCIAS.....	234

INTRODUÇÃO

O presente estudo se propõe a investigar o comportamento do Supremo Tribunal Federal quando da utilização da técnica da modulação de efeitos no exercício da jurisdição constitucional em matéria tributária, avaliando-se em que medida o Tribunal, ao recorrer ao uso desse instrumento na jurisdição constitucional, relaciona-se com a concretização dos objetivos constitucionais observados sob a ótica do Sistema Tributário Nacional instituído pela Constituição Federal de 1988.

O protagonismo do Supremo Tribunal Federal na definição de controvérsias no âmbito do direito tributário, fruto do alto grau de detalhamento e da rigidez das normas dessa natureza inseridas no texto constitucional¹, resulta na recorrência do debate em torno da possibilidade de se manipularem, mediante a restrição da eficácia de suas decisões, as consequências práticas delas decorrentes, de modo que sejam evitados ou minimizados potenciais efeitos indesejados, muitas vezes relacionados ao impacto econômico-financeiro a ser suportado².

A relevância e a atualidade da problemática se apresentam a partir da constatação de que o debate sobre a aplicabilidade da técnica da modulação de efeitos no âmbito do controle de constitucionalidade em matéria tributária vem sendo crescentemente invocado por ocasião da definição de teses tributárias de maior relevo no cenário jurídico nacional, tendo-se observado substancial aumento de sua utilização nos anos de 2020 e 2021.

Empreendendo-se uma busca pela indexação das palavras-chave “modulação de efeitos” nos mecanismos de pesquisa jurisprudencial do portal eletrônico do Supremo Tribunal Federal, são encontrados 345 acórdãos proferidos pelo Tribunal Pleno da Corte, dos quais 40 foram proferidos sob o rito da repercussão geral. Adicionando-se à indexação a palavra-chave “tributário”, são encontrados 80 acórdãos do Tribunal Pleno, dos quais 20 foram proferidos sob o rito da repercussão geral. Tais resultados, embora obtidos sem depuração de dados, revelam que, aproximadamente, 23,1% das ocorrências de debate sobre modulação de efeitos, até o momento em que realizada a pesquisa, deram-se em temas de direito tributário, percentual que sobe para 50% caso considerados os temas submetidos ao rito da repercussão geral³.

¹ ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1966.

² PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156. p. 139-140.

³ Informações disponíveis mediante acesso ao sítio eletrônico <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>, indexando-se os termos “modulação efeitos”, para os resultados gerais, e “modulação efeitos tributário”, para os resultados específicos em relação à temática de direito tributário. Acesso em: 13 jun. 2021.

Soma-se a isso a constatação de que temas tributários e previdenciários (265) correspondem a, aproximadamente, 34% do total de temas com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (780), o que corrobora a relevância da busca pela delimitação do uso da técnica da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal quando do exercício da jurisdição constitucional em matéria tributária⁴.

A metodologia da investigação adotará como recorte os acórdãos proferidos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, já publicados até 14.06.2021 ou que tenham tido seus votos disponibilizados e suas respectivas atas de julgamento publicadas até essa data, pautando-se em uma análise de caráter qualitativo, voltada aos precedentes representativos do Tribunal, assim considerados os que possuem significativa eficácia normativa⁵, excluídos, portanto, julgados proferidos pelos Colegiados das Turmas ou, ainda, decisões monocráticas que reproduzam os termos de decisões do Tribunal Pleno sobre o mesmo tema.

Para balizar e fundamentar a análise dos precedentes do Supremo Tribunal Federal em que se debateu a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária, o presente estudo partirá do exame dos pressupostos materiais de aplicação da modulação de efeitos – “segurança jurídica” ou “interesse social”, buscando-se identificar o conteúdo atribuído a cada um deles pelo próprio Tribunal, nas ocasiões em que suscitado a interpretá-los, assim como a compatibilidade entre esses conteúdos e a pauta axiológica constitucional refletida no âmbito do direito tributário. Para fins epistemológicos, a análise de cada um desses pressupostos materiais será empreendida a partir de segregação baseada, por sua vez, nos pressupostos formais autorizadores do uso da técnica da modulação de efeitos eleitos pelo legislador ordinário. Relativamente a cada um deles, será verificada a presença conjunta dos pressupostos materiais a eles associados.

Buscar-se-á identificar, no primeiro capítulo, as bases teóricas que legitimam e justificam a própria concepção da modulação de efeitos, enquanto técnica de decisão utilizada na jurisdição constitucional. Para tanto, será empreendido, a partir do método de revisão bibliográfica, um exame da função desempenhada pelo controle de constitucionalidade na estrutura organizacional do Estado de Direito, tal como concebido, em sua formação, como

⁴ Informações disponíveis mediante acesso o sítio eletrônico <http://portal.stf.jus.br/repercussao geral/pesquisaAvancada.asp>, indexando-se o filtro “direito tributário” no campo “ramo do direito”. Acesso em: 13 jun. 2021.

⁵ Consideram-se “precedentes representativos” os julgados dotados de eficácia vinculante, típicos do controle concentrado de constitucionalidade e, também, os julgados que, mesmo proferidos em sede de controle difuso de constitucionalidade, exercem relevante grau de influência normativa, seja em razão dos efeitos atribuídos às decisões proferidas sob o rito da repercussão geral, seja por refletirem a jurisprudência dominante da Corte. Sobre a força normativa dos precedentes, ver: MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2016. p. 60-65.

instrumento de limitação do poder absoluto do Estado e de garantia dos direitos individuais fundamentais, e erigido sob a perspectiva da supremacia da Constituição. Serão adotados, como referenciais teóricos quanto ao ponto, a doutrina desenvolvida por Carl Schmitt⁶ em torno da formação do Estado moderno⁷ e, especificamente quanto à formação do Estado Social Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, Paulo Bonavides⁸.

Ainda com o objetivo de contextualizar a técnica da modulação de efeitos nos pressupostos do Estado de Direito, já considerado na forma de Estado Social Democrático de Direito, buscar-se-á identificar os pontos de contato entre esses elementos e o papel exercido pela tributação nesse modelo de Estado. Serão investigadas as relações entre tributo e Estado de Direito, observando-se a noção de Estado Fiscal⁹, para que possam ser identificadas as balizas da jurisdição constitucional em matéria tributária, isto é, de que maneira e em que medida, na garantia da supremacia da Constituição, as normas de natureza tributária devem ser interpretadas – e os efeitos das decisões, eventualmente, modulados – para que sejam atingidos os objetivos constitucionais em sua máxima eficácia.

Passar-se-á, no segundo capítulo, à investigação do conteúdo passível ser atribuído a cada um dos pressupostos materiais de aplicação da modulação de efeitos, considerando-se acepções amplas dos conceitos de “segurança jurídica” e “interesse social”, alcançadas a partir de revisão bibliográfica empreendida à luz da dogmática construída em torno dos elementos que os compõem, empreendendo-se uma análise voltada à sua aplicabilidade ao direito tributário.

A análise proposta terá por objetivo situar a leitura desses pressupostos materiais no arranjo estrutural do Estado de Direito, contextualizando-os em face do papel exercido pela jurisdição constitucional na concretização de seus elementos e pressupostos de formação, examinados a partir de seus reflexos no Sistema Constitucional Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988. Buscar-se-á, diante dessas intersecções, encontrar parâmetros

⁶ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

⁷ Não se desconhece, nesta pesquisa, as severas críticas à obra do autor decorrentes de seu alinhamento ao regime totalitário nazista verificado na Alemanha na primeira metade do século XX, tampouco de suas concepções teóricas utilizadas para respaldar pensamentos antidemocráticos. A adoção da obra do autor como marco teórico, portanto, restringe-se às suas investigações científicas em torno das origens e do processo de formação do Estado Moderno, desenvolvidas nos capítulos iniciais da obra *Teoria da Constituição*, cuja importância e relevância científica são reconhecidas ainda hoje pela filosofia do direito. Sobre o papel exercido pelo autor no desenvolvimento do constitucionalismo social e a relevância de suas concepções sobre filosofia política e história da doutrina constitucional, ver: MOUFFE, Chantal. *Pensando a democracia moderna com, e contra, Carl Schmitt*. Menelick de Carvalho Netto [Trad.]. **Cadernos da Escola do Legislativo**. Belo Horizonte, 1994, pp. 91-107.

⁸ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

⁹ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000.

para a aplicabilidade da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária, identificando-se sua compatibilidade e seus limites.

Por fim, no terceiro capítulo, buscar-se-á identificar, mediante a análise dos precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária nos quais houve debate sobre a possibilidade de utilização da técnica da modulação de efeitos, tendo-se decidido ou não pela sua aplicação em cada hipótese, de que forma os pressupostos materiais de aplicação dessa técnica jurisdicional vêm sendo interpretados pelo Tribunal, bem como em que medida essa interpretação se aproxima ou se afasta das premissas teóricas que a legitimam e fundamentam.

O objeto do estudo consistirá, portanto, em analisar criticamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na utilização da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária, investigando-se a aderência da atuação da Corte aos pressupostos de legitimação do uso da técnica e, em última análise, ao próprio cumprimento do papel institucional exercido pelo controle de constitucionalidade no organograma do Estado de Direito.

1 ESTADO DE DIREITO, TRIBUTAÇÃO E MODULAÇÃO DE EFEITOS NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

A modulação de efeitos das decisões judiciais proferidas no âmbito do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, objeto deste estudo, figura como um instrumento jurisdicional cuja concepção pressupõe a prévia compreensão dos institutos jurídicos que o viabilizam, fundamentam e justificam. É dizer que, para se adentrar no estudo das origens, pressupostos e requisitos da modulação de efeitos, revela-se imprescindível contextualizá-la no paradigma do Estado Social Democrático de Direito, de modo a situá-la perante as balizas que o informam, em especial as que se relacionam à separação de poderes, à supremacia da constituição, à garantia dos direitos individuais fundamentais e à limitação ao poder absoluto do Estado.

Buscando-se manter a aderência à limitação do escopo da pesquisa, esta seção não tem por objetivo o aprofundamento teórico em relação a cada um desses temas, mas apenas pretende estabelecer algumas premissas que entende importantes para a investigação do papel da modulação de efeitos - e do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal - na concretização dos valores fundantes do modelo de Estado de Direito estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

1.1 JUSTIFICAÇÃO E LEGITIMAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

O estudo da modulação de efeitos, nos moldes em que atualmente prevista no ordenamento jurídico brasileiro, bem como da sua aplicação ao direito tributário no exercício do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, exige a estabilização de premissas que remontam às origens históricas das próprias constituições modernas, as quais são fruto das revoluções liberais burguesas do século XVIII e revelam a concretização dos postulados da ideologia individualista, então em ascensão. Naquele contexto, buscava-se a concepção de um instrumento para que fossem garantidos, no âmbito da própria organização estatal, os valores e princípios liberais burgueses, então elevados à condição de pressupostos da própria existência do Estado¹⁰.

Ao discorrer sobre as origens das constituições modernas e do próprio Estado de Direito, em contraposição ao modelo de Estado feudal absolutista característico da Idade Média, Carl

¹⁰ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

Schmitt, na clássica obra *Teoria da Constituição*¹¹, esclarece, nesse sentido, que a necessidade de afirmação de valores individualistas burgueses resultou na concepção das constituições modernas como instrumentos de limitação do poder absoluto do Estado, isto é, de controle do poder estatal e de proteção dos valores individuais burgueses, tipicamente liberais, face aos abusos do Estado. Daí decorre o conteúdo e a própria função das Constituições modernas, que introduzem detalhados métodos de controle dos atos estatais, criam freios ao exercício do poder público, delimitam competências rigidamente definidas e asseguram garantias de liberdade ao indivíduo¹².

Paulo Bonavides¹³ discorrendo sobre o advento do Estado moderno, corrobora essa constatação ao afirmar que o Estado constitucional, enquanto produto de um influxo de ideias e valores provenientes das revoluções burguesas, estabeleceu-se como uma construção política, social, moral e jurídica pautada na obra de filósofos contratualistas como Locke, Montesquieu, Rousseau, Sièyes, Contant e Kant, os quais se imbuíam do papel de ressignificar as instituições de modo a superar as bases filosóficas jusnaturalistas que informavam o Estado Absolutista, inaugurando a premissa de que o poder não mais emanaria de pessoas, mas sim de leis, às quais o próprio Estado estaria submetido¹⁴.

Ainda nesse contexto, importa à presente pesquisa, também, a conclusão de Carl Schmitt¹⁵ de que os pressupostos históricos do surgimento das Constituições modernas acabaram por constituir os elementos basilares do Estado de Direito, figurando como diretrizes para a sistematização de sua estrutura teórica e organizacional. Esses elementos, que seriam os pilares fundantes da organização do Estado, consistiriam na presença de um rol de direitos individuais fundamentais estabelecido na própria Constituição, como forma de se entender a esfera de liberdade do indivíduo como um dado anterior ao Estado, e na divisão de poder do

¹¹ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹² Carl Schmitt destaca que o conceito de *Constituição* então construído e ainda hoje adotado se amolda ao ideário do estado Burguês de Direito, assim descrito pelo autor: “A particularidade de seu ideal consiste na adoção de uma organização de Estado a partir de um ponto de vista crítico e negativo frente ao poder do Estado – proteção do cidadão contra o abuso do poder do Estado. Os meios e métodos de controle sobre o Estado se organizam mais que o próprio Estado; criam-se garantias contra ataques estatais, e introduzem-se freios ao exercício do poder público. Uma Constituição que não contivesse essas garantias próprias do Estado Burguês de Direito não poderia ser concebida, pois o Estado em si, sua unidade política, o que deve ser controlado, precisa existir de antemão ou ser criado simultaneamente. A tendência do Estado Burguês de Direito vai no sentido de deslocar o político, limitar por uma série de normas todas as manifestações da vida do Estado e transformar toda a atividade estatal em competências, limitadas em princípio, rigorosamente circunscritas”. (tradução livre) SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹³ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁴ O aprofundamento nas teorias contratualistas que respaldam o surgimento do Estado moderno não está compreendido no escopo deste trabalho. Para maior detalhamento teórico, ver BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁵ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

Estado mediante o estabelecimento de competências circunscritas – originando-se a teoria da Separação de Poderes, cuja finalidade residiria, justamente, na criação de freios e controles recíprocos entre as diversas esferas do poder instituído, visando ao estabelecimento de um equilíbrio de forças que impeça a sobreposição do Estado sobre o indivíduo¹⁶.

A respeito da separação de poderes, Paulo Bonavides¹⁷ pontua que sua formulação teórica já se fez presente na Declaração dos Direitos do Homem e, desde então, constituía base das limitações ao poder do governante, evitando a concentração do poder em apenas um ramo da autoridade pública. Ao atribuir ao documento o papel da fundação do Estado de Direito, aduz o autor, em complemento, que, independentemente do modelo adotado - se Liberal, Democrático ou Social -, sempre estarão presentes, necessariamente, a concretização da liberdade, a limitação do poder dos governantes, a adoção da moralidade administrativa como princípio de governo e a elevação dos direitos fundamentais à condição de direito inviolável do cidadão¹⁸.

Como consequências naturais desses elementos, em especial da concepção de separação de poderes, decorreriam as noções de superioridade da Lei¹⁹, de um lado, e de previsibilidade e delimitação das manifestações de poder do Estado, de outro, ambas figurando como pressupostos lógicos do exercício de qualquer controle sobre ele. Em suma, para os fins propostos nesta pesquisa, importa a compreensão de que, no Estado de Direito, todas as atividades estatais, englobadas as diferentes esferas de poder - especialmente legislação e governo -, funcionarão segundo regras previamente estabelecidas em um rol de competências limitadas, cuja extrapolação possa dar ensejo a um procedimento judicial de controle de legalidade, no qual a Constituição aparece como lei fundamental do sistema de leis²⁰.

No Estado constitucional, portanto, o postulado da superioridade da Lei se expressa pela noção de supremacia da Constituição, extraída da obra de Hans Kelsen²¹ e construída a partir

¹⁶ Os pilares em questão são referidos por Carl Schmitt (1996, p. 139-143) como princípios da “distribuição” e da “organização”, considerados, em conjunto, o conteúdo essencial do Estado de Direito.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁹ Ressalte-se que, no arcabouço de pressupostos do Estado de Direito conforme descrito por Carl Schmitt, depreende-se um conceito de “Lei”, necessariamente, de caráter geral. Sob o pressuposto de que a “Lei” constitui um preceito mediante o qual o Estado se dirige aos seus súditos de modo a fixar entre eles os limites de sua atuação, de modo que toda Lei representaria uma imposição de limites à liberdade individual e à propriedade (ou seja, aos valores fundantes das aspirações burguesas), somente poderia atender aos parâmetros do Estado de Direito um conceito de “Lei” que resulte de um processo, com participação popular, que não veicule limitações impostas por mero decreto de poder. Sobre o tema, ver SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

²⁰ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

²¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Batista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

da metáfora de que o sistema de Leis seria organizado em uma estrutura piramidal, na qual a Constituição, enquanto norma fundamental do sistema de Leis, estaria no topo, subordinando todas as demais normas aos princípios e valores nela estabelecidos²². Enquanto fruto do poder constituinte originário - manifestação do aspecto político sem o qual não se cogitaria do nascimento do Estado e, portanto, ainda presente nas Constituições modernas apesar do caráter de limitação de poder que as informa -, a Constituição, em que se estabelecem todos os mecanismos de controle, surge como o ponto de partida para o exercício do controle estatal.

Retomando-se, portanto, o raciocínio fundante do Estado de Direito, até aqui exposto, tem-se a construção de um modelo de Estado baseado na definição de um rol de direitos e garantias individuais fundamentais, de um lado, e na divisão de poderes estatais mediante a delimitação rígida de competências, de outro. Desta última, decorre, naturalmente a teoria da Separação de Poderes, a qual, por sua vez, volta-se à persecução da primeira, na medida em que, ao se buscar estabelecer um sistema de controles recíprocos entre as diferentes esferas de Poder do Estado, visa-se a assegurar a plena realização dos direitos individuais. Prosseguindo-se, atinge-se a necessária concepção de superioridade da Lei, sem a qual o indivíduo não teria meios de se sobrepôr ao Estado, e de Supremacia da Constituição, de modo que o instrumento basilar da formação do Estado, no qual estão previstos e protegidos os direitos e garantias individuais, funcione como pedra fundamental de todo o sistema de Leis. Mais uma vez, ambas voltadas à finalidade precípua de assegurar, materializar e viabilizar a proteção do indivíduo frente ao Estado.

O conteúdo semântico daquilo que se compreende como proteção do indivíduo frente ao Estado, entretanto, sofreu significativas transformações no curso da evolução do Estado constitucional, tendo a expressão angariado sentidos, ampliado sua extensão, a cada transformação sofrida pelo modelo de organização estatal, as quais definiram diferentes paradigmas da concepção do Estado de Direito. Paulo Bonavides²³, ao discorrer sobre o tema, registra que as gradativas mudanças não emergiram a partir de rupturas, mas, antes, de processos endógenos de transformação, assemelhados a uma metamorfose, que se aproxima à noção de aperfeiçoamento, enriquecimento, experimentado a partir da gradativa expansão dos

²² Sabe-se que a teoria de Hans Kelsen, ao pretender isolar o direito como ciência una, autônoma e desvinculada de quaisquer influências externas, mostrou-se insuficiente para traduzir o fenômeno jurídico em sua complexidade, além de ter sofrido severas críticas por ter servido de fundamento teórico para legitimar a instalação de ditaduras antidemocráticas na primeira metade do século XX. Neste trabalho, contudo, a problematização das consequências de sua aplicação irrestrita não está abrangida pelo escopo da pesquisa, que se limita à utilização do conceito de Supremacia da Constituição, que dela decorre, para viabilizar a introdução do estudo das noções de controle de constitucionalidade. Sobre as críticas ao pensamento de Hans Kelsen, ver: WARAT, Luís Alberto. **Introdução geral ao direito: a epistemologia jurídica da modernidade**. Porto Alegre: Fabris, 1995. v. II.

²³ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

direitos fundamentais e das criações de novos direitos, fruto das transformações sociais e históricas que se desenvolveram no mundo pós revoluções liberais burguesas.

Não integra o escopo deste trabalho o aprofundamento em relação às características, aos pressupostos teóricos e aos elementos históricos que informam cada um dos modelos de organização estatal representados pelos paradigmas do Estado Liberal, do Estado Social e do Estado Democrático-Participativo, de acordo com a nomenclatura adotada pelo autor²⁴.

Para os fins ora propostos, importa considerar que, a partir do Estado Liberal (qualificado como aquele que emergiu logo após as Revoluções Americana e Francesa, na segunda metade do século XVIII, de modo a instituir a concepção de separação de poderes como forma de assegurar, primordialmente, a liberdade de atuação do indivíduo), consolidaram-se os direitos políticos e civis, que formam os direitos fundamentais da primeira dimensão²⁵. Como seu sucessor, fruto de preocupações naturalmente oriundas das bases conquistadas pela superação dos ideais absolutistas e da experiência vivenciada com a aplicação prática das concepções de liberdade típicas do Liberalismo clássico, emergiu uma concepção de Estado mais voltada à persecução da justiça social do que para a liberdade em si mesma, uma vez que os ideais de liberdade, abstratamente considerados, já se faziam presentes (positivados) nos ordenamentos constitucionais²⁶.

A preocupação com a realização da justiça, que engloba, nesse contexto, os direitos sociais e o direito ao desenvolvimento, vem a consolidar, gradativamente, as conquistas que materializam os direitos fundamentais de segunda e de terceira gerações, informando o paradigma do Estado Social, fortemente marcado pelos ideais político-doutrinários Socialistas que, diante de severas críticas ao Capitalismo, clamavam pela reforma social ou até mesmo pela extinção do Estado, em virtude de sua alegada obsolescência²⁷. Nessa fase, denominada por Paulo Bonavides²⁸ como Estado dos Direitos Fundamentais, o fundamento da legalidade, então alçado ao patamar máximo da Teoria Constitucional, deu lugar à noção de legitimidade, isto é,

²⁴ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

²⁵ Ao descrever o balanço histórico das conquistas obtidas durante o ciclo do Estado Liberal, Paulo Bonavides afirma que “O centro de gravidade desse Estado constitucional, sob a figura de Estado Liberal, fora positivamente a lei, o código, a segurança jurídica, a autonomia da vontade, a organização jurídica dos ramos da soberania, a separação de poderes, a harmonia e equilíbrio funcional do Legislativo, Executivo e Judiciário, a distribuição de competências, a fixação de limites à autoridade do governante; mas fora por igual, abstratamente, o dogma constitucional, a declaração de direitos, a promessa programática, a conjugação do verbo “emancipar” sempre no futuro, o lema *liberdade, igualdade e fraternidade* – enfim, aqueles valores superiores do bem comum e da coisa pública, a *res publica* (...)”. BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

²⁶ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

²⁷ Buscar referências para apontar remissões ao Socialismo Utópico (Owen, Fourier, Saint-Simon, Proudhon) e ao Socialismo Científico (Marx e Engels).

²⁸ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

de vinculação maior aos princípios e valores que formam a essência da Constituição, do que às regras nela postas ou às leis nela baseadas. Inaugurou-se a compreensão do princípio como gênero do qual a lei e as regras são espécies, ao passo que os direitos fundamentais seriam a máxima expressão desses princípios.

Inobstante as dificuldades de concretização verificadas em quaisquer das dimensões dos direitos fundamentais, notadamente em relação aos níveis de universalização, normatividade, observância e execução, em diferentes cenários e contextos, o estudo dos paradigmas do Estado constitucional atinge a concepção do Estado da Democracia Participativa, também referido por Estado Democrático de Direito²⁹, que resulta da conjugação dos direitos fundamentais concebidos nas gerações anteriores, de um lado, ao direito à Democracia, de outro, esta consubstanciada em uma quarta dimensão de direitos fundamentais, materializada na soberania constitucional, ou seja, na soberania dos princípios que, por sua vez, manifestam a soberania popular³⁰.

Postas essas breves considerações sobre a evolução histórica do Estado Constitucional, extrai-se que, para além da natural relação de interdependência entre os elementos que compõem a própria noção de Estado de Direito, acima elencados, observa-se que o ponto de convergência entre todos eles se dá, justamente, na proteção dos direitos e garantias fundamentais, tanto individuais como da coletividade (sociais), os quais se viram (e ainda se veem) em constante resignificação e ampliação.

Passando-se ao exame da experiência constitucional brasileira à luz desse panorama, observa-se que a promulgação da Constituição Federal de 1988 emergiu de um contexto social e político em que os anseios democráticos não mais comportavam o distanciamento da realidade jurídica nacional em relação aos pressupostos do Estado Democrático de Direito, ou da Democracia Participativa, acima referido³¹.

Após vivenciar, em sua primeira Constituição republicana (1891), um modelo de Estado pautado nos pressupostos Liberais transladados da Constituição norte-americana³², e, após a promulgação da Constituição de 1934, logo em seguida a um curto período ditatorial (1930 a 1934), um modelo de Estado Social então inspirado na república de Weimar (fundada na Constituição alemã de 1919, cujo caráter foi mantido e ampliado pela Carta de 1946), o Estado constitucional brasileiro se viu, após o golpe militar de 1964, diante de um modelo ditatorial e

²⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

³¹ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

³² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

autoritário. Regido pela Constituição promulgada em 1967 e substancialmente alterada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o país se viu diante de um modelo de Estado que recuperava os pressupostos do paradigma liberal, garantidor dos direitos fundamentais (individuais) da primeira dimensão, mas limitando-se a eles, abstratamente, em detrimento da realização dos direitos sociais até então conquistados pela experiência do constitucionalismo moderno. Conforme aduz José Afonso da Silva³³, nesse período, mesmo a concretização dos direitos fundamentais da primeira dimensão, como a liberdade individual, foi mitigada por meio de instrumentos que permitiam a atuação autoritária do regime de governo, inclusive com a suspensão de direitos e garantias constitucionais, ainda que previstas.

Os anseios pelo resgate da pauta axiológica de conteúdo social já delineada na Constituição de 1946, da qual decorreu a formação de uma crescente consciência popular orientada a questionar a legitimidade do regime antidemocrático instaurado em 1964³⁴, dentre outros elementos que evidenciam o distanciamento entre o poder o povo, ensejaram o gradativo desgaste regime ditatorial militar. Com a gradativa abertura política que resultou na eleição indireta para Presidente da República oriundo da sociedade civil, em 1985, tornou-se necessária a convocação da assembleia constituinte que culminou na promulgação da Constituição Federal de 1988.

José Afonso da Silva relata que formação do novo texto contou com intensa participação popular, mediante a realização de audiências públicas com diferentes setores da sociedade civil, mas também enfrentou o desafio de conciliar forças ideológicas antagônicas (conservadoras e progressistas) que integravam a Constituinte. Como resultado dessa confluência de interesses, concebeu-se uma Carta política que buscou conciliar o conteúdo social, de caráter intervencionista, ao conteúdo então vigente e defendido pelos setores conservadores, de cunho liberal e protetivo dos direitos individuais segundo a concepção do Estado Liberal de Direito³⁵.

Para os fins propostos neste trabalho, importa considerar que, a partir da promulgação da Carta de 1988, a República Federativa do Brasil foi constituída sob a forma de Estado Democrático de Direito, expressamente referida em seu artigo 1º. Enquanto tal, formula-se um modelo de Estado em que se busca a conjugação dos ideais clássicos do Estado de Direito, tipicamente liberais e pautados na proteção máxima do indivíduo e de sua liberdade, contraposta ao poder estatal, com os pressupostos da busca pela justiça social. Aos primeiros, relacionam-

³³ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

³⁴ SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional**. São Paulo: Malheiros, 2011.

³⁵ Sobre o momento de histórico de conformação de ideologias na formação da Constituição Federal de 1988 ver REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito das ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1999.

se os princípios da legalidade e da segurança jurídica, conquistas revolucionárias burguesas mantidas nas bases do Estado constitucional, as quais viabilizaram a gradativa ressignificação e ampliação dos direitos fundamentais. Aos segundos, vinculam-se, dentre inúmeros princípios de cunho social democrático dispostos ao longo do texto constitucional, valores elevados à condição de objetivos fundamentais da República, elencados no artigo 3º da Constituição³⁶, os quais, de acordo com José Afonso da Silva³⁷, traduzem o teor do preâmbulo da Carta e, portanto, orientam a própria leitura e aplicação das normas nela contidas.

É com base em todos os pressupostos da formação do Estado e, em especial, da formação do Estado brasileiro (Democrático de Direito), extraídos do contexto histórico aqui brevemente descrito, que se insere o estudo do controle de constitucionalidade no âmbito desta pesquisa. Lembra-se, pelo raciocínio desenvolvido, que a Supremacia da Constituição traduz o postulado da Superioridade da Lei no Estado constitucional e, enquanto tal, consolida os pilares da Divisão de Poderes e da proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, bases do Estado de Direito. Faz-se necessário, pois, um mecanismo de se assegurar a Supremacia da Constituição.

Paulo Bonavides³⁸ pondera que o controle de constitucionalidade figura como uma consequência lógica e necessária das constituições rígidas, empreendendo raciocínio que se inicia na superioridade da lei constitucional, oriunda do poder constituinte, sobre a lei ordinária, produzida por ato do poder constituído a partir de competências limitadas pela própria Constituição. Dela resultaria uma natural hierarquia jurídica entre a norma constitucional e as normas inferiores - à luz da ótica piramidal do sistema jurídico idealizada por Hans Kelsen -, da qual decorreria, por sua vez, a invalidade das normas produzidas pelos órgãos legislativos que contrariem as disposições constitucionais. É nesse contexto que se mostra necessário estabelecer meios de se excluir do sistema normativo as leis inconstitucionais, ao que se denomina controle de constitucionalidade.

³⁶ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

³⁷ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

³⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Nesse sentido, o controle de constitucionalidade figura como requisito obrigatório de uma ordem constitucional, porquanto deriva do reconhecimento da supremacia da Constituição e de sua força normativa vinculante sobre os poderes públicos³⁹.

Não integra o escopo desta pesquisa o aprofundamento teórico em torno dos sistemas de controle de constitucionalidade, da evolução histórica de seus institutos ou das modalidades e dos conceitos específicos a eles relacionados, próprios de cada modelo⁴⁰. Todavia, é necessária a compreensão de que, no sistema constitucional brasileiro, convivem os modelos de controle por via de exceção, denominado pela doutrina como controle concreto de constitucionalidade, e por via de ação, denominado como controle abstrato de constitucionalidade⁴¹. O primeiro, inspirado no modelo norte-americano e construído sobre bases jurisprudenciais, integra o ordenamento jurídico brasileiro desde a Constituição republicana de 1891 e se apresenta como uma via judiciária por excelência, na qual se confere a todos os juízes e Tribunais a competência para afastar a aplicabilidade de atos inconstitucionais emanados dos Poderes Executivo ou Legislativo, cabendo ao Supremo Tribunal Federal a última instância recursal, por meio do recurso extraordinário.

Já a segunda, via de ação, inspirada no modelo austríaco fundado na teoria Kelseniana⁴², foi gradativamente introduzida a partir de elementos que já se desenhavam na Constituição republicana de 1934⁴³, mas apenas restou perfectibilizada, nos moldes atualmente existentes, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que consolidou a Ação Direta de Inconstitucionalidade, passível de ser proposta por rol de legitimados então ampliado, como instrumento de proteção da Carta, a ser empreendido pelo Supremo Tribunal Federal mediante o exame abstrato, em tese, da inconstitucionalidade de lei ou ato do poder público.

Para o recorte metodológico proposto e independentemente do modelo a ser considerado, é relevante a compreensão que o controle de constitucionalidade, enquanto

³⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁴⁰ Para a compreensão detalhada do fenômeno do controle de constitucionalidade, em sua perspectiva histórica, e de sua adequação ao direito brasileiro, ver: BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008; BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 296-343; e MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁴² KELSEN, Hans. **Teoría general del derecho y del Estado**. México: Imprenta, 1969.

⁴³ Paulo Bonavides salienta que a Carta de 1934 trouxe inovações que contribuíram substancialmente para a instalação de um sistema de controle concentrado de constitucionalidade no Brasil. Dentre os quais a necessidade de maioria absoluta dos membros de um Tribunal como requisito indispensável à declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a competência do Senado Federal para suspender a execução do ato normativo declarado inconstitucional, a provocação do Supremo Tribunal Federal pelo Procurador-Geral da República e a instituição do mandado de segurança. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

instrumento para se assegurar a supremacia da constituição, mostra-se, por consequência, como mecanismo de realização dos elementos que constituem os pilares fundamentais do Estado de Direito, quais sejam, a separação de poderes - que decorre da delimitação de competências rigidamente circunscritas - e a proteção aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo frente ao Estado.

Nessa condição, sob a ótica do raciocínio até aqui desenvolvido e retomando-se as bases teóricas que fundamentam o quanto acima exposto, constata-se que o controle de constitucionalidade, seja ele concreto (exercido pela via de exceção) ou abstrato (exercido pela via de ação), tem por objetivo fundante a preservação dos princípios, valores, objetivos e pressupostos que informam o Estado Democrático de Direito. No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro pós Constituição de 1988, o controle de constitucionalidade deverá estar vinculado, naturalmente, à preservação das balizas que o compõem, acima descritas, as quais conjugam as conquistas de liberdade individual típicas do Estado Liberal de Direito, de um lado, e a busca pela realização da justiça social em suas variadas faces, de outro.

1.1.1 Surgimento e Evolução da Técnica da Modulação de Efeitos no Direito Brasileiro

A partir do raciocínio acima desenvolvido, exsurgem como mecanismos constitucionais para se assegurar a limitação do poder estatal, em síntese, a separação de poderes e distribuição de competências delimitadas, a inclusão do rol de proteção de direitos individuais e fundamentais como premissa da existência do Estado e, como forma de assegurar a Superioridade da Lei (Supremacia da Constituição), o controle de constitucionalidade.

Com base nas premissas estabelecidas, pode-se cogitar que, se a Constituição, no Estado Democrático de Direito, existe para limitar o poder do Estado, o controle de constitucionalidade tem o papel de assegurar essa limitação, o que consiste na própria realização dos objetivos constitucionais. Se essa limitação, por sua vez, manifesta-se no sentido da proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, esse também deverá ser o sentido do controle de constitucionalidade.

Por estar voltada à compreensão das bases que fundamentam e justificam a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal (objeto da pesquisa), toda a construção teórica até aqui desenvolvida exige que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, ou seja, a eficácia das decisões tomadas em sede desse controle, sejam investigadas, também, à luz desses pressupostos.

A clássica doutrina constitucional brasileira se construiu sobre o dogma da nulidade da lei declarada inconstitucional, da qual decorre a atribuição de eficácia *ex tunc* às declarações de

inconstitucionalidade. Esse racional é inspirado no modelo norte-americano de controle de constitucionalidade realizado pela via de exceção, o qual, como já referido, foi o primeiro modelo adotado pelo sistema constitucional brasileiro ao ser incorporado por Rui Barbosa⁴⁴ à Constituição republicana de 1891.

De acordo com as noções de supremacia constitucional e do papel institucional assumido pelo Poder Judiciário no histórico julgamento do caso *Marbury vs. Madison*⁴⁵, nessa perspectiva, o ato do poder público (seja ele executivo ou legislativo) não é anulado pela decisão judicial, mas tem sua nulidade reconhecida⁴⁶, de modo que não poderia produzir efeitos desde o início de sua vigência.

Gilmar Ferreira Mendes⁴⁷, em estudos científicos anteriores às disposições normativas que introduziram o instituto da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, pontuava que a teoria da nulidade era sustentada pela quase totalidade dos constitucionalistas clássicos brasileiros e que, em virtude da recepção do modelo norte-americano, não se desenvolveu, no Brasil, uma sólida concepção doutrinária em torno da equiparação entre “inconstitucionalidade” e “nulidade”. Apesar disso, ressaltava que o Supremo Tribunal Federal, historicamente, posicionou-se no sentido da nulidade *ipso jure* e *ex tunc* da lei declarada inconstitucional, orientação que se tornou ainda mais clara após a adoção do sistema de controle abstrato de constitucionalidade (por via de ação). Tais constatações, na ocasião, levaram o autor à conclusão de que “o princípio da nulidade da lei inconstitucional tem hierarquia constitucional”⁴⁸.

De outro lado, os teóricos do modelo austríaco de controle de constitucionalidade - de natureza abstrata e realizado por via de ação -, adotado no Brasil “com manifesto atraso e

⁴⁴ Sobre as premissas em que se fundava o controle de constitucionalidade instituído pela Constituição republicana de 1891, ver BARBOSA, Rui. **Atos inconstitucionais**. 3. ed. Campinas: 2009.

⁴⁵ As origens do controle de constitucionalidade das leis por via de exceção encontram suas bases na decisão tomada pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América no caso “*Marbury vs. Madison*”, no qual se desenvolveu o raciocínio de que, a partir da noção de supremacia da Constituição, toda lei ou ato legislativo contrário à Constituição deveria ser considerado nulo, inválido e ineficaz (*null and void and of no effect*), cabendo aos órgãos judiciários exercer esse controle. Sobre as consequências e implicações históricas do caso, ver: CARBONELL, Miguel. *Marbury versus Madison: en los orígenes de la supremacía constitucional y el control de constitucionalidad*. **Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional**, v. 5. p. 289-300, 2006; e BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 3-10.

⁴⁶ GALLOTTI, Maria Isabel. A declaração de inconstitucionalidade das leis e seus efeitos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 170. p. 18-40, 1987, p. 9. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45598/44003>. Acesso em: 28 abr. 2020.

⁴⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996. p. 97-99; MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Ibdc, 1999.

⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996.

lentidão”, de acordo com Paulo Bonavides⁴⁹, debruçam-se sobre a questão da eficácia das sentenças constitucionais de modo a reconhecer a força normativa (e, portanto, os efeitos) da lei inconstitucional que, até seu reconhecimento enquanto tal, vigeu e regulou relações jurídicas. Na doutrina constitucional brasileira, Lúcio Bittencourt⁵⁰ invocava esse modelo para sustentar a possibilidade de relativização da concepção da nulidade da norma declarada inconstitucional, que seria passível de anulação⁵¹, uma vez considerada a presunção de validade (e de constitucionalidade) das normas em vigor e a eventual conveniência de que fossem preservados seus efeitos até o momento da declaração de inconstitucionalidade ou, ainda, até outro momento a ser definido pelo julgador.

Nesse contexto, Paulo Bonavides⁵² faz referência à doutrina austríaca, que funda suas bases na teoria de Hans Kelsen e avança, a partir dela, para a conclusão de que a declaração de inconstitucionalidade apenas afasta a norma do sistema jurídico, de modo a invalidá-la pelo ato de prolação da sentença, reconhecendo-se que, até então, tratava-se de ato juridicamente obrigatório, porquanto, caso fosse nulo, sequer seria passível de anulação.⁵³

Encontrando também referências na doutrina alemã e na crescente influência da teoria da anulabilidade (eficácia *ex nunc*) da declaração de inconstitucionalidade na jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, o autor registra que seus fundamentos remontam à concepção de Hans Kelsen⁵⁴ de que as normas inconstitucionais seriam constitucionais (porquanto inseridas no ordenamento jurídico constitucional), mas passíveis de invalidação mediante um procedimento especial, previsto na própria Constituição⁵⁵.

Nessa linha, Paulo Bonavides se refere à tendência verificada na Corte Constitucional Alemã de se conceber uma nova modalidade de decisão que resulte na declaração de “incompatibilidade” da lei com a Constituição, distinta da tradicional declaração de “nulidade”

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵⁰ BITTENCOURT, C. A. Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

⁵¹ Gilmar Ferreira Mendes registra que se verificaram tentativas, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de adoção da doutrina da anulabilidade, a exemplo do Recurso Extraordinário nº 79.343, Rel. Min. Leitão de Abreu, RTJ nº 82, p. 791 (795). Todavia, pontua o autor que, à época, elas não foram suficientes para operar qualquer mudança no entendimento da Corte, que se posicionava no sentido de que “o reconhecimento da validade de uma lei inconstitucional – ainda que por tempo limitado – representaria uma ruptura com o princípio da Supremacia da Constituição”. MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996.

⁵² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵³ Paulo Bonavides invoca as lições dos juristas René Marcic, L. Adamovich, Hans Spanner e Erwin Melichar, dentre outros. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵⁴ KELSEN, Hans. **Teoría general del derecho y del Estado**. México: Imprenta, 1969.

⁵⁵ Sobre as bases Kelsenianas da Teoria Constitucional Alemã contemporânea, Paulo Bonavides invoca as lições de Klaus Schlaich em *Das Bundesverfassungsgericht – Stellung, Verfahren, Entscheidungen*, Munique, 1985, p. 162. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ou de “invalidade”. A utilização dessa variante, justificada em fundamentos diversos, dentre eles o da segurança jurídica,⁵⁶ resulta no reconhecimento da “existência” da lei antes de se decretar, de imediato, sua nulidade. Uma vez admitida a sua existência, viabiliza-se a concepção de um espaço de tempo, intermediário, em relação ao qual o julgador poderá deliberar sobre a aplicabilidade ou não da norma tida por incompatível, e que permita até mesmo ao legislador o exercício de uma eventual atividade corretiva, “*de modo que se possa refazer em bases constitucionais a lei declarada inconstitucional*”.⁵⁷

É possível observar, a partir contextualização das teorias da eficácia da declaração de inconstitucionalidade e de suas origens nos modelos de controle de constitucionalidade norte-americano e europeu, respectivamente, que a evolução de seus reflexos no direito brasileiro se amolda, no tempo, às influências de cada modelo sobre o desenvolvimento do sistema de controle de constitucionalidade nacional.

Como já referido, o sistema brasileiro de controle de constitucionalidade se caracteriza pela coexistência das modalidades de controle pela via de exceção e pela via de ação, denominando-se misto, na medida em que defere aos órgãos do Poder Judiciário a prerrogativa de afastar a aplicação da lei sob fundamento da inconstitucionalidade, mas, ao mesmo tempo, reconhece a um órgão de cúpula a competência para proferir decisões de conteúdo abstrato, em sede de ações próprias para essa finalidade⁵⁸. É de se observar, contudo, que a construção desse modelo se deu de forma gradativa, como fruto das conjunturas sociopolíticas vivenciadas ao longo da formação do Estado brasileiro.

Já foi mencionado que a Constituição republicana de 1891 consistiu no veículo introdutor de um modelo de Estado Liberal, pautado, em virtude do contexto político em que se inseria, na concepção de instituições voltadas para a defesa dos direitos de liberdade individuais⁵⁹. Nesse contexto de forte inspiração individualista e liberal, a Carta de 1891 adotou integralmente o modelo norte-americano de controle de constitucionalidade fundado no *judicial control* (*judicial review*), concebido pela via de exceção, exercido pelo Poder Judiciário.

⁵⁶ Sobre os fundamentos que têm sido usados pelo Tribunal Constitucional Alemão para a introdução da diretriz jurisprudencial que resulta na declaração de “incompatibilidade”, Paulo Bonavides afirma: “Outra razão entende com a segurança jurídica que torna necessário que preceitos, embora inconstitucionais, possam existir ou ter eficácia durante um prazo de transição, levando-se em conta que a invalidade das prescrições das Constituições, ou seja, a supressão da norma por declaração de nulidade, produziria uma situação que aos julgadores se afigura mais ‘inconstitucional’ do que aquela provocada pela conservação temporária da validade da lei declarada apenas ‘incompatível’ com a Constituição”. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 340-341.

⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 341.

⁵⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Durante a Primeira República, o direito constitucional brasileiro e a produção jurídica nacional, tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, construiu-se sobre as influências da denominada Corte de Marshall⁶⁰, em referência ao juiz John Marshall, *chief justice* da Suprema Corte dos Estados Unidos por ocasião do paradigmático julgamento do caso *Marbury vs Madison*⁶¹.

Paulo Bonavides⁶² pontua que o modelo de controle de constitucionalidade por via de exceção é o que melhor se amolda, por sua natureza, à proteção do cidadão contra atos do poder público, na medida em que abre à parte ofendida uma via recursal sobre qualquer lesão eventualmente sofrida em seus direitos individuais. Tal circunstância se contrapõe ao controle por via de ação, caso este esteja vinculado à rigidez de iniciativa, voltada, preponderantemente, ao Poder público e promovida nos interesses do Estado, ainda que no sentido da necessidade de harmonização das relações entre os Poderes.

Já foi referido, nos parágrafos anteriores, que o controle por via de ação, no Brasil, desenvolveu-se com atraso e lentidão, restando consolidada e perfectibilizada, à luz dos pressupostos social-democráticos, somente com a promulgação da Constituição Federal de 1988, embora seus primeiros contornos tenham se desenhado na Carta Política de 1934, que trouxe significativas inovações. Mesmo após superado, pela Constituição de 1946, o esvaziamento do sistema de controle de constitucionalidade empreendido pela Constituição autoritária de 1937 (que submeteu as decisões dos Tribunais sobre declaração de inconstitucionalidade à revisão pelo Parlamento), o controle por via de ação estava circunscrito a atos vinculados a hipóteses de intervenção federal, as quais, mesmo após terem sido ampliadas pela Emenda Constitucional nº 16/1965, ainda estavam limitadas à iniciativa do Procurador-Geral da República⁶³.

Somente, portanto, no cenário pós-1988, o ordenamento constitucional brasileiro se viu diante de um aperfeiçoado modelo de controle de constitucionalidade por via de ação, em contraposição a quase um século de tradição jurídica associada ao controle pela via de exceção.

⁶⁰ A historiografia da Suprema Corte dos Estados Unidos da América é usualmente dividida em períodos que se caracterizam pelos legados deixados pelos respectivos juízes Presidentes (*chief Justices*), que ocupam o cargo em mandato vitalício e exercem forte liderança no sistema jurídico norte-americano. Para detalhamento a esse respeito, consultar SCHWARTZ, Bernard. **A history of the Supreme Court**. Oxford: Oxford University Press, 1993.

⁶¹ A esse respeito Paulo Bonavides registra que “todo o Direito Constitucional brasileiro durante a Primeira República evoluiu doutrinariamente atado a clássicos do direito público norte-americano e a juízes célebres da Suprema Corte dos Estados Unidos, cujas lições sobre *judicial control*, por exemplo, foram aqui acolhidas em razões forenses, arestos, artigos de doutrina, bem como em inúmeras publicações que opulentaram nossas letras jurídicas. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 341-342.

⁶² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁶³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

Diante da vinculação, já exposta, do sistema norte-americano (via de exceção) à teoria da nulidade da lei declarada inconstitucional, de um lado, e dos sistemas europeus, inspirados na obra de Hans Kelsen (via de ação), à teoria da anulabilidade, de outro, permite-se concluir que, somente após a promulgação da Carta de 1988, o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro passou a permitir que fossem empreendidas reflexões mais concretas no sentido da adoção, no Brasil, de possíveis flexibilizações do dogma da nulidade da lei declarada inconstitucional.

Registre-se que, nas próprias jurisprudência e doutrina norte-americanas, o dogma da eficácia *ex tunc*, decorrente da nulidade da lei declarada inconstitucional, foi alvo de questionamentos e debates em torno de sua flexibilização ao longo do século XX,⁶⁴ e que esse movimento, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, também teve reflexos no Brasil, como salienta o pesquisador Jacob Dolinger⁶⁵. ao referir-se a manifestações do Supremo Tribunal Federal, no início da década de 1980⁶⁶. que invocavam precedentes da Suprema Corte dos Estados Unidos da América nesse sentido. Todavia, o contexto dessa flexibilização, em ambos os países, dava-se, especificamente, no âmbito do processo penal, em torno de discussões sobre a cassação ou revisão de condenações criminais com base em posteriores modificações de interpretação da Corte Constitucional. Tais ocorrências guardam relação com juízos de natureza rescisória ou revisional, mas não exprimem uma efetiva tendência de flexibilização no âmbito da prolação de decisões em controle de constitucionalidade.

As efetivas influências da teoria da anulabilidade da lei inconstitucional no cenário jurídico nacional emergiram já no contexto sócio-político pós-1988, com as publicações da Lei nº 9.868/1999, que regulamentou o processamento e o julgamento das Ações Direta de Inconstitucionalidade e Declaratória de Constitucionalidade, e da Lei nº 9.882/1999, que regulamentou o processamento e o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito

⁶⁴ Laurence Tribe esclarece que, em 1965, a Suprema Corte norte-americana, apreciando o caso *Linkletter vs. Walker*, concluiu pela possibilidade de manutenção de condenações criminais anteriores fundadas em provas obtidas por meios posteriormente reconhecidos como atentatórios à Constituição, asseverando que a Constituição dos Estados Unidos não exigia, necessariamente, a adoção da eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade, cabendo à Corte avaliar (politicamente) os efeitos e consequências de suas decisões. Da mesma forma, em 1967, no caso *Stoval vs. Denno*, a Suprema Corte norte-americana fixou critérios para a definição da eficácia temporal de suas decisões. TRIBE, Laurence H. **American constitutional law**. 3. ed. Nova Iorque: The Foundation Press, 2000. v. I.

⁶⁵ DOLINGER, Jacob. The influence of American constitutional law on the Brazilian legal system. **The American Journal of Comparative Law**, v. 38, n. 4. p. 803-837, 1990.

⁶⁶ A esse respeito, ver BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Revisão Criminal n. 4.603/SP**. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Relator para acórdão Ministro Djaci Falcão. Brasília, DF, 6 nov. 1980. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345796>. Acesso em: 3 mai. 2020.

Fundamental, todos instrumentos típicos do controle concentrado de constitucionalidade, por via de ação, inspirado nos modelos austríaco e alemão acima referidos.

Em ambas as Leis⁶⁷ previu-se a hipótese de que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, possa, excepcionalmente, restringir os efeitos da declaração ou fixar termo diverso para que se inicie a sua eficácia, considerando a data da própria decisão ou mesmo momento futuro a ser fixado pela Corte.

Inaugurou-se, assim, no ordenamento jurídico brasileiro, a possibilidade de modulação de efeitos das decisões judiciais, limitada, nesse primeiro momento, à declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Supremo Tribunal Federal, pela via de ação, mediante a maioria qualificada de seus membros (dois terços). Foram eleitos pelo legislador ordinário, como requisitos excepcionais passíveis de flexibilizar o dogma da nulidade da declaração de inconstitucionalidade trazida do constitucionalismo norte-americano, a presença de “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”.

Vale pontuar que a introdução do instituto da modulação de efeitos no Brasil, já com a edição das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, encontrou resistência imediata em parte da doutrina⁶⁸ que, diante da tradição constitucional desenvolvida a partir do *judicial review* norte-americano, tinha por inconciliáveis o princípio da Supremacia da Constituição e a possibilidade de se considerar anulável, ao invés de nula, a lei inconstitucional. Nesse contexto, a previsão constante dos artigos 27 e 11 das respectivas Leis foi objeto de Ações Diretas de Inconstitucionalidade⁶⁹ perante o Supremo Tribunal Federal, as quais, contudo, apesar de terem ensejado a prolação de voto favorável à inconstitucionalidade do dispositivo pelo Ministro Sepúlveda Pertence, relator, nunca tiveram seu julgamento concluído pelo Plenário⁷⁰.

⁶⁷ Art. 27 da Lei nº 9.868/92 e Art. 11 da Lei 9.882/93 (idêntica redação): “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”.

⁶⁸ A exemplo de posicionamento pela inconstitucionalidade do instituto, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à Lei 9.868, de 10/11/1999. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁶⁹ Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.154/DF e 2.258/DF, ajuizadas, respectivamente, pela Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL e pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, sob os fundamentos de que os dispositivos que preveem a modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade violariam o próprio Estado Democrático de Direito e os princípios da legalidade e da igualdade, além de violar a Supremacia a Constituição mediante a interpretação da Constituição à luz da lei ordinária, invertendo-se a lógica constitucional.

⁷⁰ Após 13 (treze) anos da prolação do voto do relator, Ministro Sepúlveda Pertence, no sentido da inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, o julgamento foi retomado em outubro de 2020, com voto-vista da Ministra Carmen Lúcia, que julgava improcedente o pedido formulado em ambas as ADI's. Na ocasião, o julgamento foi novamente suspenso, em razão do pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes, com o placar empatado quanto à inconstitucionalidade do dispositivo: dois votos favoráveis à inconstitucionalidade (Ministros

Na contramão desses questionamentos e enquanto não solucionada a controvérsia em torno da constitucionalidade dos artigos 27 e 11 das referidas Leis, foi publicada a Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, visando a regulamentar o artigo 103-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, que previu a inserção da figura da súmula vinculante no ordenamento constitucional brasileiro⁷¹. Em seu artigo 4º, a Lei nº 11.417/2006 estabeleceu que o Supremo Tribunal Federal, também por maioria de dois terços de seus membros, poderia restringir os efeitos vinculantes do enunciado de súmula editada com fundamento no referido dispositivo ou, ainda, estabelecer, para sua eficácia, marco temporal diverso da data em que proferida a decisão que o fixou. Elegeu o legislador, para tanto, a presença de “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público”.

Ainda, com o transcorrer dos anos subsequentes e a gradativa consolidação da ordem constitucional instaurada em 1988, viu-se uma parcimoniosa utilização da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal⁷², de modo que perderam influência e relevância, no debate jurídico nacional, os argumentos que fundamentavam a inconstitucionalidade do próprio instituto, em si, da modulação de efeitos, objeto das Ações Diretas acima referidas.

Pelo contrário, com o passar do tempo, o Tribunal passou a estender sua aplicação, também, ao controle difuso de constitucionalidade (por via de exceção), especialmente após a intensificação do fenômeno da “dessubjetivação” das formas processuais constitucionais⁷³ verificado no direito brasileiro a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, que inaugurou no sistema processual, além da súmula vinculante acima referida, o instituto da repercussão geral⁷⁴.

Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio) e dois votos no sentido da improcedência do pedido, reconhecendo ser constitucional o dispositivo (Ministros Carmen Lúcia e Edson Fachin).

⁷¹ Acerca do conceito, dos pressupostos e dos requisitos da súmula vinculante no contexto da regulamentação infraconstitucional do artigo 103-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 45/2004, ver: ANDRADE, Fábio Martins de. **Revista de Informação Legislativa**, v. 44, n. 174, p. 49-72, abr./jun. 2007, 04/2007.

⁷² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. FISCOSOFT, 2014. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>, Acesso em: 2 jul. 2020.

⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁷⁴ Instituto criado a partir da Emenda Constitucional nº 45/2004 e regulamentado pela Lei 11.418/06, posteriormente incorporado ao Novo Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/15, o qual atribuiu eficácia erga omnes aos julgamentos proferidos pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade quando a questão de direito neles debatida ostentar relevância do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. Sobre o instituto da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, ver: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

O fenômeno, também referido pela doutrina como o da *objetivação do recurso extraordinário*, implicou na incorporação, ao controle de constitucionalidade por via de exceção, de elementos e de mecanismos que o aproximam do controle por via de ação, como, por exemplo, a extensão da eficácia de suas decisões para além das partes litigantes no processo em que proferidas, atribuindo-lhes efeitos *erga omnes* e transfigurando a natureza subjetiva desses processos, portanto, em objetiva, ou, ainda, a admissão de terceiros interessados e de demais modalidades de contribuição para a fixação de teses jurídicas definitivas em relação a determinado tema constitucional, dentre outros⁷⁵.

À medida que o avanço do fenômeno de “objetivação” (ou “dessubjetivação”) do controle de constitucionalidade por via de exceção (difuso) o aproxima do controle de constitucionalidade por via de ação (concentrado), atraindo para as decisões tomadas no primeiro elemento e características das decisões tomadas no âmbito de instrumentos típicos do segundo, surge, naturalmente, a necessidade de se cogitar da aplicação, também ao controle difuso, dos mecanismos de aperfeiçoamento da jurisdição constitucional existentes no controle concentrado.

É nesse contexto que, utilizando-se do racional que fundamenta a modulação de efeitos à luz dos pressupostos do Estado Democrático de Direito e da realização dos objetivos finalísticos da Constituição, autores como Luís Roberto Barroso⁷⁶ e Mizabel Derzi⁷⁷ já defendiam, logo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, que a modulação de efeitos seria plenamente possível, mesmo no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, em situações nas quais se verificasse uma substancial modificação de jurisprudência, independentemente de estar contida, na decisão, declaração de inconstitucionalidade de norma e, ainda, de estar presente o quórum qualificado exigido pelas Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999.

É interessante observar, neste ponto, a diversidade de elementos e influências que, paulatinamente, erigiram o sistema misto de controle de constitucionalidade brasileiro pós Constituição Federal de 1988. Ao mesmo tempo em que o fenômeno da *objetivação* aproxima os controles difuso e concentrado de constitucionalidade (por via de exceção e de ação) e parece

⁷⁵ Para maior detalhamento acerca da objetivação do controle difuso de constitucionalidade no direito brasileiro, ver: DANTAS, Bruno. Repercussão geral: perspectivas históricas, dogmática e de direito comparado – questões processuais. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2009; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Repercussão geral no recurso extraordinário. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2008.

⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

⁷⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

ensejar uma prevalência do segundo, inspirado nos modelos austríaco e alemão, ele também aproxima o direito brasileiro, sob outro ponto de vista, à sistemática de vinculação aos precedentes, originariamente característica do sistema de *common law*, muito embora, nos sistemas jurídicos contemporâneos, também se encontre presente em inúmeros ordenamentos vinculados à tradição do *civil law*⁷⁸.

Sobre o tema, Luiz Guilherme Marinoni⁷⁹ afirma ser imprescindível a adoção do que denomina “precedentes obrigatórios” no sistema de controle difuso de constitucionalidade, sem os quais não seria possível alcançar, de modo satisfatório, a realização dos postulados da segurança jurídica e da igualdade perante a Lei e a jurisdição, nos moldes em que concebidas no Estado Democrático de Direito.

Para o que interessa ao presente estudo, toma-se por base a compreensão de que o fundamento basilar da vinculação aos precedentes está, sobretudo, na proteção à segurança jurídica,⁸⁰ circunstância que se amolda ao raciocínio acima referido segundo o qual, diante da crescente *objetivação* do controle difuso de constitucionalidade e da ampliação da força normativa dos precedentes firmados sob essa sistemática, torna-se possível cogitar da utilização do instituto da modulação de efeitos também nesta seara, porquanto instaurada a possibilidade de que uma decisão nela tomada, ao ultrapassar os limites subjetivos da lide, venha a causar situação de insegurança jurídica e/ou exigir o prevalectimento de princípios constitucionais que se traduzam no interesse da coletividade – ora referido como interesse social, ora como interesse público.

A instituição do novo Código de Processo Civil no Brasil pela Lei nº 13.105/2015 consolidou, no sistema processual brasileiro, a adoção da sistemática de vinculação aos precedentes⁸¹. Nesse contexto, dentre as várias inovações trazidas, o diploma processual passou a prever, expressamente, em seu artigo 927, parágrafo 3º, que a modulação de efeitos seria possível nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal ou dos demais Tribunais Superiores ou, ainda, daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos - aqui incluídas as decisões proferidas em sede de recursos especial e extraordinário

⁷⁸ TARUFFO, Michele. Precedente y jurisprudencia. **Precedente: Revista Jurídica**, Anuário Jurídico, 2007. Disponível em: <https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/precedente/article/view/1434/1831>. Acesso em: 5 maio.2020.

⁷⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2016.

⁸⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro da. O processo civil no estado constitucional e os fundamentos do projeto do novo Código de processo civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 37, n. 209. p. 349-374, jul. 2012.

⁸¹ Sobre as características e pressupostos da adoção da teoria da vinculação aos precedentes pelo Código de Processo Civil de 2015, ver: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O Novo CPC e a vinculação aos precedentes: breves considerações. In: ARAUJO, Raul; MARCONI, Cid; ASFOR ROCHA, Tiago (org.). **Temas atuais e polêmicos na justiça federal**. Salvador: JusPodivm, 2018.

repetitivos ou de incidentes de resolução de demandas repetitivas, conforme previsto em seu artigo 928 -. Viu-se, a partir de então, um alinhamento entre o arcabouço legislativo em torno da modulação de efeitos e os já mencionados posicionamentos doutrinários - e mesmo jurisprudenciais, os quais serão abordados adiante - que já anteviam essa possibilidade, inclusive no que se refere à utilização do instituto no controle de constitucionalidade por via de exceção. Também aqui, o legislador exigiu a presença de razões de segurança jurídica e de interesse social, sem estabelecer, contudo, qualquer quórum para a modulação, tal como previsto nas Leis que regulam as ações típicas de controle concentrado de constitucionalidade e a edição de súmulas vinculantes.

Alinhadas aos mesmos pressupostos e objetivos, mencionem-se, ainda, as recentes alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁸² pela Lei nº 13.655/2018, que possui natureza de lei geral de aplicação de normas jurídicas e deve orientar a aplicação, também, do direito público⁸³.

Embora não se refiram explicitamente ao termo “modulação de efeitos”, as recentes alterações promovidas na LINDB preveem, dentre outras orientações gerais de aplicação de normas, que se estabeleçam regimes de transição para modificações de interpretação no âmbito da administração pública, assim como que se assegure a preservação de situações já consolidadas quando da invalidação de atos administrativos ou mudanças de orientação no âmbito de quaisquer das esferas estatais, de modo a se assegurar segurança jurídica e previsibilidade, no interesse social, até mesmo fora do Poder Judiciário.

Observa-se, assim, que a evolução do instituto no direito brasileiro, notadamente a partir das recentes modificações na legislação processual civil e nas normas gerais de aplicação do direito público⁸⁴ e privado, resultou na ampliação, para além da esfera do controle concentrado de constitucionalidade, das hipóteses em que a modulação temporal dos efeitos das decisões é admitida, elegendo-se, como requisito para tanto, a verificação de uma mudança de orientação

⁸² Decreto-Lei nº 4.657/1942, anteriormente denominada “Lei de Introdução ao Código Civil”.

⁸³ SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle. In: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (coord.). **Transformações do direito administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro, UERJ/FGV-Rio, 2017. p. 21, 2017.

⁸⁴ Carlos Ari Sundfeld e Guilherme Jardim Jurksaitis ressaltam que a constitucionalização do direito civil, e do direito como um todo, já não mais permite uma concepção hegemônica do direito civil, fenômeno que ensejou a modificação de nomenclatura da antiga Lei de Introdução ao Código Civil pela Lei nº 12.376/2010 para Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, não existindo, atualmente, dúvidas quanto à sua aplicabilidade ao direito público, que seria, inclusive, o principal destinatário das alterações promovidas pela Lei nº 13.655/2018. SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle. In: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (coord.). **Transformações do direito administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro, UERJ/FGV-Rio, 2017.

estatal. Consta-se, nesse cenário, um gradativo alargamento dos pressupostos formais passíveis de autorizar a modulação de efeitos, na medida em que o instituto não mais se restringe ao controle concentrado de constitucionalidade e, diante disso, abrem-se questionamentos quanto à possibilidade de que o uso da técnica possa vir a ser invocado mesmo em hipóteses nas quais não há declaração de inconstitucionalidade, ou, ainda, quanto à possibilidade de que, em determinadas situações, possa vir a ser afastada a necessidade de observância de requisitos como o quórum qualificado, dentre outros.

Não integra o escopo deste trabalho a investigação aprofundada dos pressupostos formais da modulação de efeitos eleitos pelo legislador ordinário nos diplomas legais acima referidos, na medida em que o objeto de pesquisa, já delimitado, concentra-se na análise dos pressupostos materiais da aplicação do instituto, na forma como seus conteúdos vêm sendo preenchidos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária.

Para os fins ora propostos, todavia, e de modo a delimitar o recorte epistemológico adotado, mostra-se oportuno discorrer brevemente sobre esses requisitos formais, sistematizando-os a partir das sucessivas leis que regularam a utilização da técnica da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, acima referidas, associando-se as gradativas flexibilização e ampliação desses requisitos à própria consolidação do instituto na experiência constitucional brasileira.

Em sua concepção originária no âmbito das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, como demonstrado, a modulação de efeitos foi prevista para as hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade e, ainda, de Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental – ou seja, no exercício do controle concentrado de constitucionalidade, por via de ação. Exigia-se, naqueles diplomas, que houvesse, necessariamente, a declaração de inconstitucionalidade, e que ela ocorresse em sede de controle concentrado de constitucionalidade (por via de ação), de modo que, ao se reconhecer a constitucionalidade de determinada norma ou, ainda, ao se declarar a sua inconstitucionalidade, mas em processo de índole subjetiva, a rigor, tais requisitos formais exigidos pelos artigos 27 da Lei nº 9.868/1999 e 11 da Lei nº 9.882/1999 não restariam atendidos.

Outro requisito de forma, também previsto nas referidas Leis, reside no quórum qualificado de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal para que a modulação de

efeitos seja efetivamente determinada. O mesmo quórum também é exigido pela Lei nº 11.417/2006 para a modulação de efeitos de enunciados de Súmulas Vinculantes.

A compreensão em torno da aplicabilidade desses requisitos de forma, todavia, foi objeto de gradativa evolução na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, notadamente diante da evolução dos debates quanto à possibilidade de se modularem os efeitos das decisões tomadas pela Corte em sede de processos de índole subjetiva, que se intensificaram com o já mencionado fenômeno da “objetivação” do controle difuso de constitucionalidade e o surgimento do instituto da repercussão geral, por meio do qual se atribuiu eficácia “ultra partes” às decisões tomadas em sede de recurso extraordinário.

Já foi referido que, mesmo antes da introdução das previsões legislativas que passaram a permitir o uso da técnica da modulação de efeitos em casos de mudança de orientações estatais, admitia-se, no âmbito doutrinário⁸⁵, a atribuição de eficácia prospectiva às decisões tomadas em sede de jurisdição constitucional subjetiva que resultassem em uma modificação de jurisprudência dominante. No mesmo contexto, também se ponderava a inaplicabilidade dos requisitos formais previstos nas Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, relativos ao quórum e à própria declaração de inconstitucionalidade, nessas hipóteses.

Observando-se a atuação do Supremo Tribunal Federal a esse respeito, embora a possibilidade de extensão das previsões constantes dos artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 ao controle difuso de constitucionalidade já tivesse sido suscitada em julgados anteriores⁸⁶, foi no julgamento da Questão de Ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski nos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁸⁷ e 370.682/SC⁸⁸, em junho de 2007, que o tema foi detalhadamente examinado à luz da necessidade de observância dos requisitos formais estabelecidos pelos referidos dispositivos. Tratava-se de hipótese em que não havia ocorrido, propriamente, declaração de inconstitucionalidade, e, ao mesmo tempo,

⁸⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006; DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 197.917**. Pleno. Recorridos: Ministério Público Estadual; Câmara Municipal de Mira Estrela e Outros. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ 07.05.2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847> Acesso em: 18/06/2021.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

conforme se concluiu no julgamento, em que também não havia se configurado uma modificação jurisprudencial.

Na ocasião, o mérito dos recursos extraordinários havia sido decidido no sentido de ser constitucional a vedação ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados nas entradas de insumos e matérias-primas sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não tributados. Vencido no mérito, o Ministro Ricardo Lewandowski fundamentou a proposta, dentre outros elementos, no entendimento de que a previsão legal existente nas Leis que regulam as ações de controle concentrado de constitucionalidade seria plenamente aplicável aos processos subjetivos, mormente em se tratando de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal dotada de eficácia *erga omnes*.

Os fundamentos invocados para se concluir pela rejeição da proposta, no que se refere aos seus aspectos materiais, serão objeto de análise no terceiro capítulo deste trabalho. Para o presente momento, importa mencionar que, dentre outros elementos que compuseram a decisão (em especial a ausência de modificação jurisprudencial propriamente dita), também se fez presente, nos debates e nos votos de inúmeros Ministros⁸⁹, a compreensão de que, muito embora fosse possível admitir, por analogia, o uso da modulação de efeitos em processos de índole subjetiva, a atribuição de efeitos prospectivos com fundamento no artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 não seria possível nos casos em que não se verificasse qualquer declaração de inconstitucionalidade, como na hipótese.

Embora tratada em passagens dos votos proferidos por alguns Ministros, a superação desse e de outros requisitos - como o atendimento do quórum qualificado, por exemplo - não foi decidida na ocasião do julgamento em virtude de se ter afastado, no caso concreto, a configuração da hipótese de modificação jurisprudencial. Fez-se presente em algumas manifestações⁹⁰, todavia, a compreensão de que deveriam ser segregadas aquelas situações, de um lado, subsumidas aos requisitos e pressupostos dos artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, daquelas que, de outro, encontrariam fundamento na modificação de jurisprudência - em relação às quais não seria necessário perquirir quanto à existência de declaração de inconstitucionalidade, ou até mesmo quanto ao atendimento do próprio quórum

⁸⁹ Manifestaram-se expressamente nesse sentido os Ministros Marco Aurélio, Carmen Lúcia, Eros Grau e Ayres Britto.

⁹⁰ Nesse sentido se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Cezar Peluso, que distinguiram, já na ocasião, as hipóteses de aplicação dos artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, com seus respectivos requisitos, daquelas em que a modulação encontraria fundamento na modificação de jurisprudência - nos quais não haveria de se perquirir quanto ao preenchimento desses requisitos.

qualificado, já que passíveis de ocorrer em sede de controle de constitucionalidade por via de exceção (difuso, ou de índole subjetiva).

Esse debate foi retomado, anos mais tarde, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 586.453/SE⁹¹, quando o Tribunal concluiu, por maioria⁹², que seria necessário observar o quórum qualificado de dois terços dos membros da Corte, também, para a modulação de efeitos das decisões proferidas em processos de índole subjetiva, ainda que submetidos à sistemática da repercussão geral. Na ocasião, não foi aprofundado o debate quanto à necessidade de atendimento ao requisito da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, muito embora a decisão então proferida pelo Plenário, sob o rito da repercussão geral, tenha se limitado a fixar a competência da Justiça Comum, em detrimento da Justiça do Trabalho, para processar e julgar ações ajuizadas contra entidades de previdência privada visando ao reconhecimento do direito à complementação de aposentadoria. Em outras palavras, não houve declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas apenas a fixação de determinada interpretação aos dispositivos constitucionais pertinentes.

No que se refere às hipóteses de mudança jurisprudencial, já sob a égide do artigo 927, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015, o Tribunal se posicionou pela inaplicabilidade do quórum previsto nos artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 quando configurada a hipótese de aplicação do novel dispositivo trazido pelo diploma processual, isto é, configurada uma mudança de interpretação pela Corte. Na hipótese, apreciando o Recurso Extraordinário nº 643.247/SP⁹³, o Plenário do Tribunal concluiu, por unanimidade, que, após a nova norma, teria sido superado o debate quanto à aplicabilidade do quórum qualificado previsto na legislação específica aplicável ao controle de constitucionalidade por via de ação (concentrado).

Na ocasião, reconheceu-se que, para a modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade de Taxa de prevenção e combate a incêndio instituída por Município, bastariam 6 (seis) votos no sentido do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma impugnada, ou seja, o quórum de maioria simples dos Ministros que compõem a Corte.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 586.453**. Pleno. Recorrente: Fundação Petrobrás de Seguridade Social – PETROS; Recorrido: Nivaldo Mecnas Santos. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 06.06.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630014> Acesso em: 18/06/2021.

⁹² Ficaram vencidos, na Questão de Ordem, os Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Luiz Fux e Celso de Mello, que entendiam pela possibilidade de modulação de efeitos, nesses casos, pela maioria absoluta dos Ministros da Corte.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 643.247-ED-**. Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio Mendes. DJ 28.06.2019.

O entendimento, todavia, foi firmado em hipótese na qual houve, propriamente, declaração de inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, foi revertido posicionamento anterior adotado pelo próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal, que possuía precedente reconhecendo a constitucionalidade de Taxas análogas instituídas por Municípios. Restava, ainda, a definição quanto à possibilidade de que o quórum qualificado fosse flexibilizado nos casos em que não se operou modificação de jurisprudência e, ao mesmo tempo, não houve declaração de inconstitucionalidade.

Em apreciação desse tema específico, a orientação da Corte - anteriormente firmada no Recurso Extraordinário nº 586.453/SE⁹⁴ - foi finalmente modificada – e assentada sob os efeitos da repercussão geral – por ocasião do julgamento de Questão de Ordem suscitada pelo Ministro Dias Toffoli no Recurso Extraordinário nº 638.115/SP⁹⁵, decidida em sessão plenária ocorrida em 18 de dezembro de 2019 – quando já vigorava o artigo 927, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015 e já consolidadas, no ordenamento jurídico pós Emenda Constitucional nº 45/2004, as consequências do fenômeno da “objetivação” ou “dessubjetivação” do recurso extraordinário.

A proposta de reapreciação do tema, trazida pelo Ministro Dias Toffoli, fundou-se na argumentação de que o quórum qualificado de dois terços dos membros da Corte, previstos nas Leis que regulam o processo objetivo das ações típicas de controle concentrado de constitucionalidade e de edição de enunciados de Súmulas Vinculantes, teria encontrado justificção originária, dentre outras razões, no “*experimentalismo institucional da técnica da modulação e [n]a eficácia vinculativa da decisão em relação à Administração Pública*”.⁹⁶ Argumentou o Ministro que tais elementos, no cenário atual, não mais se justificariam em relação a decisões tomadas pela Corte em processos de índole subjetiva nos quais não há declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas apenas o afastamento de determinada interpretação, tida por incompatível com a Constituição Federal. Em seu entender, experimentalismo da técnica teria se revelado, com o passar do tempo, bem sucedido e necessário à adequada tutela dos valores constitucionais, assim como a problemática em torno da eficácia vinculante em relação aos demais Poderes da República não se faria presente nas decisões tomadas em sede de controle de constitucionalidade por via de exceção, ainda que no

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 586.453**. Pleno. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 06.06.2013.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED-ED**. Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED-ED**. Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020, p. 31.

âmbito de recursos extraordinários submetidos à sistemática da repercussão geral, cujos efeitos vinculam apenas o Poder Judiciário.

Esse racional encontra respaldo nas conclusões doutrinárias de Teresa Arruda Alvim⁹⁷, manifestadas no contexto da interpretação das disposições do artigo 927, §3º do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015. Segundo a Autora, a inaplicabilidade do quórum qualificado de dois terços para que se proceda à modulação de efeitos com fundamento no referido diploma - o qual não se limita à jurisdição constitucional e tampouco exige declaração de inconstitucionalidade, mas apenas modificação de jurisprudência - não decorre apenas da falta de previsão legal expressa no próprio dispositivo, mas, antes, justifica-se pela superação do contexto sócio-político e normativo em que se inseriram as Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, no qual a modulação de efeitos era medida inédita e excepcionalíssima⁹⁸.

Nesse cenário, a proposição foi acolhida pelo Plenário após intensos debates que também se reportaram, dentre outros aspectos, à conjuntura de ruptura com a tradição jurídica brasileira da nulidade da lei inconstitucional verificada por ocasião da inserção dos artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 no ordenamento jurídico nacional, tida por não mais presente. Esse racional é colhido, por exemplo, do voto do Ministro Gilmar Mendes, segundo o qual esse contexto de rompimento teria justificado, nos debates que resultaram na promulgação das respectivas leis, o estabelecimento do quórum qualificado⁹⁹.

No mesmo sentido, mencione-se o entendimento manifestado pelo Ministro Roberto Barroso¹⁰⁰, para quem deve-se distinguir as hipóteses de declaração de inconstitucionalidade, nas quais se exigiria o referido quórum, daquelas em que a modulação de efeitos se funda na modificação de jurisprudência, para a qual bastaria a maioria simples.

Definiu-se, assim, novamente por maioria de votos¹⁰¹, que o quórum de maioria absoluta dos membros do Supremo Tribunal Federal é suficiente para a modulação de efeitos de decisão

⁹⁷ ALVIM, Teresa Arruda. Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2019.

⁹⁸ Conclui a Autora que, embora a modulação de efeitos ainda mantenha o caráter de excepcionalidade, tal característica teria sido mitigada com o tratamento gradativamente mais permissivo em relação à utilização da técnica, em especial após a edição do Código de Processo Civil de 2015. Sobre o ponto, ver: ALVIM, Teresa Arruda. Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2019.

⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Francisco Ricardo Lopes Matias e outros (as). Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169> Acesso em: 18/06/2021.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Francisco Ricardo Lopes Matias e outros (as). Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169> Acesso em: 18/06/2021.

¹⁰¹ Vencido o Ministro Marco Aurélio quanto à própria formulação da questão de ordem e quanto ao mérito da flexibilização do quórum qualificado.

proferida pelo Plenário em julgamento de recursos extraordinários repetitivos, com repercussão geral, nos quais não tenha havido declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo.

Essa e outras questões relativas aos requisitos formais da modulação de efeitos compreendem problemática e fundamentos teóricos próprios, suficientes para ensejar pesquisa científica especificamente voltada à investigação de seus pressupostos à luz do arcabouço legislativo que regula o uso da técnica no direito brasileiro e, eventualmente, a indagações quanto à compatibilidade entre esses requisitos – e da interpretação a eles conferida – e o ordenamento constitucional.

Para os fins ora propostos, contudo, revela-se oportuna e suficiente a compreensão de que o arcabouço jurídico em torno da modulação de efeitos sofreu gradativa ampliação desde a inserção do instituto no ordenamento brasileiro, o que se deve não apenas à evolução legislativa das disposições legais que o regem, mas, também, à interpretação a elas conferida, tanto pela doutrina quanto, principalmente, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que resulta na flexibilização dos requisitos formais exigidos para a sua utilização e, conseqüentemente, na ampliação das hipóteses em que sua aplicação se revela cabível.

Independentemente dessa ampliação, no entanto, restou mantido o objetivo precípua de se assegurar a máxima realização dos objetivos constitucionais traduzidos nos pressupostos materiais que a legitimam, os quais serão investigados com mais profundidade no tópico subsequente. A visualização desses elementos de justificação é importante para os fins de se constatar que todo o arcabouço legislativo brasileiro em torno do instituto da modulação de efeitos está, desde sua concepção embrionária, vinculado à persecução da máxima eficácia dos objetivos constitucionais, fundando seus pressupostos, e encontrando legitimação, nos pilares fundamentais do Estado de Direito.

Pelo recorte epistemológico proposto neste trabalho, o exame da modulação de efeitos será limitado ao controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, de modo a se investigar o comportamento da Corte na concretização desses objetivos, atrelados aos pressupostos materiais que autorizam a utilização dessa técnica jurisdicional. Para que se possa adentrar, contudo, no exame do atendimento aos elementos de justificação e, conseqüentemente, da aderência da atuação do Supremo Tribunal Federal à concretização dos objetivos constitucionais que os legitimam, importa investigar e identificar, previamente, se os próprios requisitos materiais eleitos pelo legislador ordinário encontram respaldo na ordem constitucional. Essa é a análise que se propõe no tópico subsequente.

1.1.2 Os Pressupostos Materiais da Modulação de Efeitos à luz da Constituição Federal de 1988

A partir do raciocínio desenvolvido nos tópicos antecedentes, foi construída a premissa de que a eventual manipulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, no âmbito da jurisdição constitucional, deve, necessariamente, estar vinculada ao papel institucional exercido pelo controle de constitucionalidade no arranjo estrutural do Estado de Direito.

Como visto, à luz da finalidade precípua de assegurar a limitação do poder estatal - ao lado dos mecanismos da separação de poderes, da distribuição de competências rigidamente delimitadas e do reconhecimento de direitos e garantias individuais como dados preexistentes ao Estado -, o controle de constitucionalidade é concebido como forma de assegurar a Superioridade da Lei (exprimida hodiernamente pela Supremacia da Constituição) e, assim, de concretizar essa limitação. Significa dizer, em outras palavras, que o controle de constitucionalidade figura como mecanismo de realização e de concretização da própria Constituição, erigida com fundamento em todos esses pilares.

Nesse contexto, considerado o recorte epistemológico desta pesquisa - vinculado à modulação de efeitos das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária, no exercício da jurisdição constitucional -, alcançou-se a conclusão de que também a modulação de efeitos, enquanto inserida no controle de constitucionalidade, somente poderá encontrar legitimação caso associada à persecução desses pressupostos. Essa leitura que, a rigor, confere à técnica da modulação de efeitos a possibilidade de legitimação, desde que sua utilização esteja voltada à realização dos objetivos constitucionais - tornando-a, se não constitucional, passível de ser constitucionalizada -, encontrou resistência imediata em parte da doutrina que enxergava, nesse proceder, uma inadmissível inversão da lógica do sistema jurídico, porquanto resultaria na interpretação do texto constitucional à luz da lei ordinária, enfraquecendo a noção de Supremacia da Constituição.

Eurico de Santi¹⁰², em estudo sobre o tema, discorre sobre as controvérsias suscitadas no contexto do processo legislativo que culminou na edição da Lei nº 9.868/99, relatando ter ocorrido intenso debate entre os parlamentares sobre a incompatibilidade entre as inovações

¹⁰² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. FISCOSOFT, 2014/3411. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>, Acesso em: 12 mar. 2021.

concebidas pelo artigo 27 e os pressupostos basilares da Constituição Federal. Revela o autor que, na ocasião, emergiram preocupações especialmente voltadas para o direito tributário, relativamente, por exemplo, à perspectiva de que a atribuição de eficácia *ex nunc* às declarações de inconstitucionalidade resultaria no esvaziamento do instituto da repetição de indébito e, ainda, acarretaria desequilíbrio entre contribuintes em situações equivalentes, violando o princípio da isonomia tributária¹⁰³. Na doutrina, críticas também foram pautadas à luz do direito tributário, tal como as empreendidas por Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁰⁴, que vislumbrava na proposta uma nítida pretensão de resguardar interesses arrecadatórios do Estado.

Questionamentos nesse sentido ensejaram o ajuizamento das já mencionadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.154/DF e 2.258/DF, voltadas contra o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, dentre outros dispositivos daquele diploma¹⁰⁵. Em ambas as ações, foi aduzida pelos Requerentes a incompatibilidade entre a técnica da modulação de efeitos e o texto constitucional, sob os fundamentos de que a atribuição de eficácia *ex nunc* às declarações de inconstitucionalidade violaria o próprio Estado Democrático de Direito e os princípios da legalidade e da igualdade, além da Supremacia da Constituição.

¹⁰³ Nesse sentido, o voto apresentado pelo Deputado Federal Jarbas Lima: “Resulta daí, por via transversa, que o STF poderá declarar a eficácia temporária de preceito inválido por inconstitucionalidade. Assim, retomando-se o exemplo no campo do Direito Tributário, um tributo declarado inconstitucional, por decisão do STF, poderá ser considerado devido durante o período determinado pelo STF, ficando desde logo afastado qualquer direito à repetição do indébito. (...) Como já colocado anteriormente, a aplicação desse dispositivo importará em criação de situações desiguais, pois uma lei inválida será aplicada em certo período como se válida fosse. No campo tributário, esse tratamento desigual importará em verdadeiro confisco. Não há razão de 'segurança jurídica' e de 'interesse social' que justifique tamanho casuísmo, mas tão-somente interesse de governo, deixando os cidadãos brasileiros à mercê diante de leis e atos normativos inconstitucionais. In: BRASIL. Câmara Legislativa Federal. **Diário da Câmara dos Deputados**. Ano LIV – nº 16, de 26 de janeiro de 1999, p. 53. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0019990126000160000.PDF#page=>, Acesso em: 12 mar. 2021.

¹⁰⁴ Aduziu o autor que “seria preciso não conhecer o Brasil para supor motivada por questões de alta indagação científica essa proposta. Conhecendo-o, é fácil descobrir o que têm em mente os proponentes dessa 'nulidade' ou 'anulação' diferida. É sempre o ângulo governamental. Com base nessa regra, toda vez que um tributo correr o risco de ser julgado inconstitucional - e essas coisas se sabem com antecedência em Brasília - invocando o pesado ônus da devolução do já recebido, o Poder Público pleiteará que a eficácia da decisão seja a partir do trânsito em julgado. Assim não terá de devolver o já recebido(...)”. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A Reforma do Judiciário: observações sobre o parecer do relator. Aula inaugural proferida na Faculdade de Direito da USP. Coleção Estudos Documentos e Debates do Irs*. São Paulo: [s.n.], 1997, p. 14.

¹⁰⁵ Para além do questionamento da constitucionalidade do dispositivo introdutor da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional brasileira, também foram objeto de insurgência, na ADI nº 2.258/DF, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, os artigos 11, §2º, e 21 da Lei nº 9.868/99, os quais preveem, respectivamente, a possibilidade de que a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de medida cautelar em Ações Diretas venha a afastar a repristinação automática da legislação anterior, e a possibilidade de que o Tribunal determine, em sede liminar de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, a suspensão dos processos que envolvam a aplicação da Lei ou do ato normativo até o julgamento definitivo da Ação. Na ADI nº 2.154/DF, ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, questiona-se, ainda, a inconstitucionalidade por omissão em face da inexistência de previsão de contraditório, e a inconstitucionalidade do artigo 26 da mesma Lei, que veda o ajuizamento de ações rescisórias contra decisões tomadas pela Corte no âmbito das referidas ações.

O racional que respalda a argumentação desenvolvida nas aludidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade se vincula aos pressupostos da teoria da nulidade da lei inconstitucional, tradicionalmente adotada pelos teóricos do constitucionalismo brasileiro¹⁰⁶ desde sua aproximação originária ao modelo norte-americano do *judicial control* (*judicial review*), empreendida pela Constituição liberal de 1891, a qual, como já tratado, adotou o sistema do controle de constitucionalidade por via de exceção, exercido pelo Poder Judiciário.¹⁰⁷ A prevalência da teoria da nulidade, vista como dogma e fundamento do sistema, figuraria, no entender dos que se posicionam pela inconstitucionalidade *a priori* da técnica da modulação de efeitos, como mácula insuperável do instituto.

Além disso, nos fundamentos invocados pelos Requerentes, especial destaque foi conferido à circunstância de que, por ocasião dos debates no âmbito da Assembleia Constituinte que culminaram na promulgação da Constituição Federal de 1988, foi rejeitada proposta de emenda modificativa, apresentada pelo então Senador Maurício Corrêa, que incluiria no texto constitucional dispositivo que autorizaria ao Supremo Tribunal Federal a determinar, no exercício do controle de constitucionalidade, a partir de que momento a norma declarada inconstitucional perderia sua eficácia – se desde a sua entrada em vigor ou se a partir da decisão declaratória.

A rejeição da proposta pelo constituinte originário foi lembrada por Gilmar Ferreira Mendes¹⁰⁸ por ocasião dos já referidos estudos que, anteriormente à edição das Leis nº 9.868/99 e 9.882/99, filiavam-se ao entendimento dos que atribuíam à declaração de inconstitucionalidade o caráter de nulidade *ipso jure* e *ex tunc*, concluindo, naquele momento, no sentido de que a teoria da nulidade teria base constitucional e seria decorrência natural do princípio da Supremacia da Constituição, pilar do Estado de Direito.¹⁰⁹ Pontuava o autor, nesse

¹⁰⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996. p. 97-99; MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei 9.868, de 10/11/1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁰⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁰⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996.

¹⁰⁹ Sobre a adoção da teoria da nulidade em contraposição à anulabilidade da lei inconstitucional, afirmava o autor, na ocasião: “O princípio do Estado de Direito, fixado no art. 1º, a aplicação imediata dos direitos fundamentais, consagrada no §1º, do art. 5º, a vinculação dos órgãos estatais aos princípios constitucionais, que daí resulta, a imutabilidade dos princípios constitucionais, no que concerne aos direitos fundamentais e ao processo especial de reforma constitucional, ressaltam a supremacia da Constituição. Do art. 5º, inciso LXXI, da Constituição, que assegura a qualquer indivíduo que seja impedido de exercer um direito constitucionalmente garantido, em decorrência da omissão dos órgãos legislativos, o direito de reivindicar uma atividade legislativa mediante a propositura do mandado de injunção, pode-se concluir que não apenas os direitos fundamentais, mas todos os demais direitos subjetivos constitucionalmente assegurados vinculam os órgãos estatais. A possibilidade de exercer pretensão a uma atividade legislativa mediante processo judicial ressalta o princípio da supremacia da Constituição e enfatiza a sua pretensão de eficácia. O poder de que dispõe qualquer juiz ou tribunal para deixar de aplicar a lei inconstitucional a um determinado processo (Constituição, arts. 97 e 102, inciso III, “a”, “b” e “c”)

sentido, que a rejeição do modelo pelo constituinte originário, então inspirado na Constituição portuguesa¹¹⁰, teria preservado a tradição jurídica da nulidade.

Néri da Silveira¹¹¹, em estudo sobre o papel do Poder Judiciário (e sua dimensão política) na então embrionária Constituição Federal de 1988, também faz referência à reprovação da proposta pela Assembleia Constituinte, lamentando que não se tenha avançado, naquele momento, em direção ao modelo austríaco fundado na anulabilidade da lei inconstitucional. No mesmo sentido, também asseverava que, diante da rejeição, pelo Constituinte, da possibilidade de se estabelecer eficácia temporal diversa, a declaração judicial de inconstitucionalidade em abstrato deverá operar efeitos *ex tunc*, invalidando, em princípio, relações jurídicas constituídas sob o seu comando.

Observa-se, a partir dos fundamentos suscitados pela corrente de pensamento que se posiciona pela incompatibilidade entre o uso da técnica da modulação de efeitos e o ordenamento constitucional, que seus elementos centrais estão fundados, essencialmente, na necessidade de preservação da Supremacia da Constituição e de seus consectários inseridos no rol de princípios nela estabelecido, da qual a teoria da nulidade da lei inconstitucional funcionaria como instrumento de realização, e na circunstância de que não seria dado ao legislador ordinário suplantar (e até mesmo contrariar) a vontade do constituinte originário.

Ainda, para além dos questionamentos em torno da constitucionalidade, em si, da própria técnica (que seria, por si só, incompatível com a Constituição), surgem também, em uma segunda dimensão de críticas ao instituto, indagações quanto aos pressupostos eleitos pelo legislador ordinário como passíveis de autorizar a sua utilização.

Como visto no tópico antecedente, o legislador ordinário, ao introduzir, gradativamente, a técnica da modulação de efeitos no ordenamento jurídico nacional, elegeu, em cada caso, pressupostos formais e materiais para sua aplicação. Tais pressupostos – especialmente os materiais, objeto da presente pesquisa – resultam do exercício de uma opção legislativa que,

pressupõe a invalidade da lei e, com isso, a sua nulidade. A faculdade de negar a aplicação à lei inconstitucional corres ponde ao direito do indivíduo de recusar-se a cumprir a lei inconstitucional, assegurando-se-lhe, em última instância, a possibilidade de interpor o recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal contra decisão judicial que se apresente, de alguma forma, em contradição com a Constituição (art. 102, III, “a”). Tanto o poder do Juiz de negar aplicação à lei inconstitucional, quanto a faculdade assegurada ao indivíduo de negar observância à lei inconstitucional demonstram que o constituinte pressupôs a nulidade da lei inconstitucional”. In: MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, n. 11, 1996.

¹¹⁰ Prevê o artigo 282, §4º da Constituição portuguesa: “Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos nº 1 e 2º”.

¹¹¹ SILVEIRA, José Néri. A dimensão política do Judiciário e a nova Constituição. **Arquivos do Ministério da Justiça**, v. 41, n. 173, jul./set. 1988.

enquanto tal, comporta indagações quanto à sua própria compatibilidade, em si, com o ordenamento constitucional. Em outras palavras, indaga-se não apenas quanto à existência, na Constituição Federal, de permissão para tanto, mas também, em havendo autorização, se dela pode ser extraída qualquer delimitação desses pressupostos materiais passíveis de fundamentar a manipulação dos efeitos das decisões tomadas em sede de jurisdição constitucional.

Os fundamentos suscitados por ambas as linhas de argumentação adotadas pelos críticos do instituto, à luz da construção teórica desenvolvida nesta pesquisa, parecem-nos carecer de substância e de razão.

Conforme desenvolvido no tópico anterior, a gradativa aproximação do sistema brasileiro ao modelo austríaco de controle de constitucionalidade (por via de ação), erigido sobre a teoria de Hans Kelsen e pautado na teoria da anulabilidade da Lei inconstitucional, revela-se como resultado do próprio processo evolutivo da experiência constitucional brasileira, que se desenvolveu, historicamente, na direção da coexistência das modalidades de controle de constitucionalidade por via de ação e por via de exceção, resultando em um sistema misto.¹¹²

Considerando-se a já referida consolidação desse sistema misto por meio da promulgação da Constituição Federal de 1988, conclui-se, nesta pesquisa, que se revela imprópria a pretensão de se vincular, rigidamente, o sistema constitucional brasileiro à característica originária do modelo norte-americano do *judicial review* (controle de constitucionalidade por via de exceção), da qual veio evoluindo, gradativamente, no amadurecimento da experiência constitucional já descrita no capítulo 1.1.

Nesse sentido, inviabilizar-se a adoção da teoria da anulabilidade em determinadas hipóteses significaria, em outras palavras, rejeitar a característica da *anulabilidade* que provém dos sistemas europeus e que foi, inegavelmente, incorporada pela Carta Política de 1988 com a adoção do modelo de controle de constitucionalidade por via de ação. Caso não admitida a possibilidade de se reconhecer que a Lei inconstitucional, enquanto não declarada como tal, resultou de processo legislativo, integrou o sistema, foi inserida na estrutura piramidal do ordenamento jurídico concebida por Hans Kelsen¹¹³ (o que permitiu a própria declaração de inconstitucionalidade) e, portanto, produziu efeitos, restariam suprimidos os pressupostos teóricos do próprio controle de constitucionalidade por via de ação.

¹¹² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹¹³ KELSEN, Hans. **Teoría general del derecho y del Estado**. México: Imprenta, 1969.

Isso porque, conforme o já referido apontamento feito por Paulo Bonavides¹¹⁴, exsurge desse modelo a compreensão de que as normas inconstitucionais, na medida em que inseridas no ordenamento jurídico, são constitucionais, mas passíveis de invalidação por procedimentos especiais previstos na própria Constituição. Daí a possibilidade – vislumbrada pela Corte Constitucional Alemã, como apontado nos tópicos antecedentes – de se reconhecer a incompatibilidade da lei com a Constituição, que resulta no reconhecimento da sua existência antes de se decretar sua invalidade com eficácia *ex tunc*, essencialmente à luz da preservação da segurança jurídica e de seus consectários¹¹⁵. Nesse cenário, evolui-se no sentido da conclusão de que a rigidez dogmática em torno da teoria da nulidade da lei inconstitucional, oriunda do sistema de controle norte-americano, apresentar-se-ia incompatível com a consolidação das influências Kelsenianas no direito constitucional brasileiro.

Como já mencionado, a adoção do sistema misto de controle de constitucionalidade no Brasil pela Constituição Federal de 1988 - por meio da qual se consolidou a incorporação do sistema de controle por via de ação, sistematizando-se os mecanismos para o do seu exercício - permitiu o surgimento de reflexões a respeito de possíveis flexibilizações do dogma da nulidade da lei declarada inconstitucional. Essas reflexões se materializaram nos debates que antecederam a edição das Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, as quais, por sua vez, inauguraram o tema no contexto jurídico e sociopolítico nacional.

O ineditismo e a relevância dessas disposições podem ser inferidos a partir da constatação de que, muito embora previstas em um único dispositivo - reproduzido em idêntico teor nas Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 -, é a elas que se refere a quase totalidade da exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999. O texto foi assinado por Nelson Jobim, então Ministro de Estado da Justiça, e reproduz o relatório final da redação do anteprojeto de Lei, elaborado por comissão de juristas¹¹⁶ de destaque no cenário jurídico.

Dentre os fundamentos apontados, destacam-se, por exemplo, a afirmação de que o ordenamento jurídico brasileiro carecia de um instituto que permitisse conferir limites à declaração de inconstitucionalidade, ou, ainda, a constatação de que as técnicas decisórias, no âmbito do controle de constitucionalidade, mostravam-se deficientes em hipóteses nas quais a declaração de nulidade, por si, não se revelava adequada para eliminar a situação de

¹¹⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹¹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹¹⁶ A comissão era composta pelos Professores Ada Pelegrini Grinover, Álvaro Villaça de Azevedo, Antônio Jamyr Dall'Agnol, Arnoldo Wald, Carlos Alberto Direito, Gilmar Ferreira Mendes, Luiz Roberto Barroso, Manoel André da Rocha, Roberto Rosas, Ruy Rosado de Aguiar Júnior e Antônio Herman Vasconcelos Benjamin e presidida pelo Professor Caio Tácito.

inconstitucionalidade. Afirmou-se, à luz de exemplos extraídos do direito comparado, que a criação da nova técnica decisória resultaria da própria evolução do direito constitucional e, no Brasil, diante do complexo modelo misto de controle de constitucionalidade adotado, figuraria como necessidade do próprio sistema.

Extrai-se da longa fundamentação teórica exposta na exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999, em conclusão, que a introdução da inovadora possibilidade de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito brasileiro se direcionou, em termos finalísticos, às hipóteses em que a declaração de inconstitucionalidade se mostre inadequada (acarretando possível violação ao princípio da isonomia, citado exemplificativamente) ou aos casos em que a lacuna decorrente da declaração de inconstitucionalidade possa vir a estabelecer situação jurídica ainda mais afastada da vontade constitucional¹¹⁷.

O viés justificador da nova regra então instituída, portanto, se fundava na realização dos próprios objetivos constitucionais, à luz dos pressupostos acima descritos no sentido de que o controle de constitucionalidade, no Estado Democrático de Direito, tem o papel de assegurar a Supremacia da Constituição, a qual, por sua vez, figura como a base de sustentação dos pilares fundamentais do Estado de Direito - divisão de poderes e delimitação de competências, de um lado, e proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, de outro, como instrumentos de limitação do poder estatal -.

O uso excepcional da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade então pretendido, assim, seria pautado no exercício de um juízo de ponderação¹¹⁸ entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, afeto à noção de Supremacia da Constituição, e o postulado da

¹¹⁷ Destaca-se, do relatório final produzido pela comissão de juristas, cujo teor foi adotado pela exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999, o seguinte trecho: “Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado "in concreto" se a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional. Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia ex nunc ou pro futuro, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v.g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional.”

¹¹⁸ A ponderação de princípios enquanto técnica de resolução de conflitos entre princípios na jurisdição constitucional encontra fundamento na doutrina de Robert Alexy, segundo o qual “quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão”. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

segurança jurídica, ou de outro princípio constitucional relevante, manifestado na forma de interesse social.

No mesmo sentido, investigando-se a exposição de motivos do Novo Código de Processo Civil, especificamente no que diz respeito à regra de modulação de efeitos veiculada pelo artigo 927, parágrafo 3º, observam-se referências expressas aos pressupostos do Estado Democrático de Direito e às “justas expectativas das pessoas”. Extrai-se da justificativa elaborada pela Comissão de Juristas¹¹⁹ que a intenção do legislador, ao conceber a modulação de efeitos como instrumento de proteção à segurança jurídica, consistiu na busca por conferir efetividade às garantias constitucionais e a proteger, sobretudo, a esfera de garantias dos jurisdicionados, assegurando-lhes previsibilidade e poupando-os de surpresas.

Nesse contexto, retomam-se as conclusões parciais já alcançadas nos tópicos antecedentes no sentido de que o uso da técnica da modulação de efeitos será passível de ser compatibilizado com a Constituição - desde que se volte à persecução dos objetivos constitucionais - para se corroborar a afirmação de que, diante das premissas que justificaram a inserção do instituto no ordenamento jurídico pátrio, não se vislumbra, no cenário exposto, plausibilidade nas críticas lançadas pelos defensores da aplicação irrestrita da teoria da nulidade da lei inconstitucional como instrumento de garantia da Supremacia da Constituição. Isso porque, nas balizas propostas, a modulação de efeitos deverá ser orientada à garantia da máxima eficácia das normas constitucionais, sendo invocada para solucionar possíveis hipóteses em que a ponderação entre princípios constitucionais de equivalente envergadura se fizerem necessários. Em outras palavras, não se observará, nesse caso, qualquer limitação do princípio da Supremacia da Constituição, mas, antes, sua máxima realização.

Esse racional é corroborado pelo posicionamento doutrinário que reconhece a legitimidade do instituto da modulação de efeitos apenas nas hipóteses em que o afastamento

¹¹⁹ Ressalta a Comissão de Juristas que “O novo Código prestigia o princípio da segurança jurídica, obviamente de índole constitucional, pois que se hospeda nas dobras do Estado Democrático de Direito e visa a proteger e a preservar as justas expectativas das pessoas. Todas as normas jurídicas devem tender a dar efetividade às garantias constitucionais, tornando 'segura' a vida dos jurisdicionados, de modo a que estes sejam poupados de 'surpresas', podendo sempre prever em alto grau as consequências jurídicas de sua conduta”. BRASIL. Câmara Legislativa Federal. **Exposição de motivos da comissão de juristas do Novo Código de Processo Civil**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/54a-legislatura/8046-10-codigo-de-processo-civil/documentos/outros-documentos/via-de-tramitacao/exposicao-de-motivos-comissao-de-juristas>. Acesso em: 5 jul. 2020.

do princípio da nulidade da lei inconstitucional se dá com base em fundamento constitucional próprio, e não em considerações de política judiciária^{120/121}.

Fábio Martins de Andrade¹²², a partir da análise das experiências da Corte Constitucional Alemã, da Suprema Corte Norte-Americana e das Cortes Constitucionais Portuguesa e Espanhola, conclui que a regra de modulação de efeitos inserida no ordenamento jurídico brasileiro se aproxima dos modelos estrangeiros no ponto em que reconhece sua utilização como forma de afirmar direitos fundamentais do cidadão. Trata-se de afirmação que será aprofundada no curso deste trabalho.

Por ora, importa a constatação que se alcança a partir dos fundamentos de justificação da inserção da técnica no direito brasileiro: para além de figurar como consequência natural (e até mesmo necessária) da adoção do sistema misto de controle de constitucionalidade, a possibilidade de se reconhecer válidos os efeitos da lei declarada inconstitucional no período de sua vigência - decorrentes da existência da lei e de sua pertinência em relação ao ordenamento jurídico - também se justifica pela necessidade de se conformar princípios e normas constitucionais em possível conflito diante de situações concretas.

Esse racional é passível de endereçar as indagações acima referidas quanto à existência ou não, na Constituição, de balizas que possam delimitar os pressupostos materiais que autorizariam a modulação de efeitos das decisões tomadas em sede de jurisdição constitucional.

Isso porque os requisitos excepcionais eleitos pelo legislador ordinário como fundamentos passíveis de flexibilizar o dogma da nulidade da declaração de inconstitucionalidade (trazida do constitucionalismo norte-americano) consubstanciam tipos abertos, de conteúdo semântico abrangente e generalizante, embora necessariamente vinculados à pauta axiológica constitucional.

Neste ponto, antes de se adentrar na materialidade própria de cada um desses requisitos, convém examinar a circunstância de que o legislador ordinário, em cada uma das hipóteses em

¹²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹²¹ Esdras Boccatto pontua que a utilização da ponderação de princípios como método de aplicação da modulação de efeitos temporais das declarações de inconstitucionalidade está associada ao próprio fundamento de sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro e vem sendo tratada pela doutrina como elemento indissociável daquela, embora o Autor apresente proposta de modelo alternativo, inspirado nos institutos de Direito Penal, pela utilização da técnica de subsunção, considerando existir indesejável discricionariedade na técnica da ponderação. Para maior aprofundamento, ver BOCCATO, Esdras. **Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade**: ponderação, subsunção e dosimetria. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

¹²² ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. Quartier Latin: São Paulo, 2011.

que previu o uso da técnica da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, não adotou uniformidade terminológica para se referir a cada um deles.

O exame das disposições legais que regulam essas hipóteses, tratadas no tópico anterior, revela que o legislador ordinário buscou fundamentá-las, materialmente, nos princípios (alçados ao patamar constitucional) da segurança jurídica e do interesse social. Especialmente em relação a este último, contudo, denotam-se diferentes tratamentos: enquanto, nas Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, refere-se o legislador a “razões de excepcional interesse social”, na Lei nº 11.417/2006, que regula a edição de súmulas vinculantes, fundamenta a possibilidade de modulação de efeitos em “razões de excepcional interesse público”. Na Lei nº 13.105/2015, por sua vez, que instituiu o Código de Processo Civil, o legislador se refere unicamente ao “interesse social”, sem qualificá-lo em sua excepcionalidade, a exemplo das disposições anteriores. As alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro pela Lei nº 13.655/2018, que, como já referido, não se referem expressamente à expressão “modulação de efeitos”, mas veiculam normas que asseguram regras de transição e de proteção de situações já constituídas em relação a mudanças de orientação no âmbito da administração pública como um todo (incluindo o Poder Judiciário), utilizam-se do termo “interesse geral” em diversos de seus dispositivos.

A utilização de diferentes expressões em cada uma das hipóteses legais autorizadas da modulação de efeitos poderia ensejar, à primeira vista, questionamentos quanto a eventuais diferenças materiais entre elas, assim como indagações sobre possíveis distinções, delas decorrentes, quanto à legitimação constitucional de cada uma. Entende-se, neste trabalho, que tais preocupações não encontram fundamentos sólidos que as justifiquem.

Tal raciocínio se desenvolve a partir do exame das já referidas exposições de motivos da Lei nº 9.868/1999, que regulamentou as ações típicas de controle de constitucionalidade por via de ação, e da Lei nº 13.105/2015, que instituiu o Código de Processo Civil, as quais revelam que o legislador não dedicou preocupação específica à terminologia utilizada para se referir ao bem tutelado pela técnica da modulação de efeitos. Antes, pautou suas justificativas na materialidade dos objetivos a serem alcançados. O mesmo se observa a partir da análise dos debates legislativos que culminaram na edição da Lei nº 11.417/2006¹²³, a qual regulamentou a edição de enunciados de Súmulas Vinculantes e, como visto, adotou, diferentemente de todas as demais regulamentações, o termo “excepcional interesse público”. Não se observou, na ocasião, intenção do legislador de se atribuir significado ou extensão diversos ao instituto da

¹²³ BRASIL. Câmara Legislativa Federal. **Projeto de Lei nº 6.636-B, de 2006**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=314494> Acesso em: 23 abr. 2021.

modulação de efeitos, especificamente para a hipótese da edição de Súmulas Vinculantes, a partir da redação conferida ao seu artigo 4º.

De todo modo, a compreensão de que eventuais opções terminológicas empreendidas pelo legislador ordinário pudessem interferir na materialidade dos elementos de justificação da modulação de efeitos, mormente no que se refere à jurisdição constitucional, significaria empreender uma leitura reversa dos pressupostos materiais do instituto, isto é, significaria admitir – em linha com as próprias críticas lançadas contra o uso da técnica da modulação de efeitos – que existiria margem de discricionariedade do legislador ordinário na determinação das hipóteses em que a regra geral da atribuição de eficácia *ex tunc* à decisão tomada em sede de jurisdição constitucional poderia ser relativizada.

A partir do raciocínio até aqui desenvolvido, a compatibilidade entre a técnica da modulação de efeitos e o ordenamento constitucional dependerá do alinhamento de sua utilização à persecução dos objetivos constitucionais. Como consequência, uma vez vinculada à realização da pauta axiológica constitucional e à garantia de sua máxima eficácia, a modulação de efeitos deverá ter fundamento, necessariamente, em elementos que se relacionem a esses objetivos.

Retomando-se, assim, a análise dos requisitos materiais eleitos pelo legislador ordinário, alcança-se a compreensão de que a opção terminológica exercida perde relevância em face do conteúdo que a eles deverá ser necessariamente atribuído: interesse público, interesse social, interesse geral, excepcional ou não, deverá ser sempre aquele que resultará na máxima eficácia do todo principiológico constitucional, feitas as ponderações necessárias em determinada hipótese concreta. A materialidade desses requisitos, portanto, prevalecerá sobre a terminologia adotada, de modo que a opção do legislador ordinário pela adoção de pressupostos materiais da modulação de efeitos fundados nos princípios da segurança jurídica e do interesse social - ou interesse público, ou interesse geral -, coaduna-se com essa perspectiva.

Como dito, tais princípios ostentam conteúdo semântico indeterminado, abrangente e generalizante, passíveis de compreender, sob seus respectivos campos semânticos, uma pluralidade de subprincípios, valores, pressupostos e mesmo normas extraídas do Texto Constitucional. Consoante será explorado no capítulo 2 deste trabalho, a segurança jurídica constitui elemento indissociável da própria concepção de Estado de Direito¹²⁴, figurando como

¹²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, p. 1-39, mar./abr./maio 2010. Disponível em: <https://www.olibat.com.br/documentos/SARLET.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

subprincípio deste e, ao mesmo tempo, como sobreprincípio¹²⁵ de toda a ordem jurídica, pilar fundamental de sua existência e de sua validação. Dela decorre, ou com ela se confunde, a noção de interesse social, ou interesse público, cuja materialização deverá resultar na concretização da própria segurança jurídica¹²⁶ e possui intrínseca vinculação com o princípio da dignidade da pessoa humana, que também figuraria como pedra fundamental do ordenamento e diretriz da interpretação constitucional.¹²⁷

Esses aspectos serão abordados e problematizados, de forma aprofundada, no capítulo subsequente, quando da investigação dos conteúdos possíveis de cada um desses pressupostos materiais para fins de se cogitar da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Por ora, importa a compreensão de que a delimitação desses pressupostos é, em última análise, a própria Constituição. A permissão constitucional para a modulação de efeitos, bem como seus elementos de justificação, surge a partir da compreensão de que, a rigor, o uso da técnica deverá servir à própria Constituição, à sua concretização e à sua máxima eficácia.

A visualização desses elementos é importante para os fins de se constatar que todo o arcabouço legislativo brasileiro em torno do instituto da modulação de efeitos está, desde sua concepção embrionária, vinculado à persecução da máxima eficácia dos objetivos constitucionais, fundando seus pressupostos, e encontrando justificação, nos pilares fundamentais do Estado de Direito. Todavia, pelo recorte epistemológico proposto neste trabalho, o exame da modulação de efeitos será limitado ao controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal, de modo a se investigar o comportamento da Corte na concretização desses objetivos.

Tem-se, ainda, que em todas as hipóteses de modulação de efeitos previstas ou admitidas no ordenamento jurídico brasileiro, seja no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, seja em sede de controle difuso ou por ocasião de viradas interpretativas e jurisprudenciais, exigem-se os elementos comuns traduzidos na presença de razões de segurança jurídica e de interesse social, ou interesse público. Por sua vez, o preenchimento desses conceitos, de conteúdo semântico aberto, ganha contornos próprios no âmbito do direito

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. edição. São Paulo: Noeses, 2013.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 9-10: “Interesse para quem? Para toda a sociedade ou para algum segmento dela? Excepcional no juízo de quem? De toda a sociedade ou de um de seus segmentos? Haveria outras perguntas a fazer, mas este não é o lugar apropriado. O que quero ressaltar é que, em nome de um ‘excepcional interesse social’ se atinja a segurança do contribuinte”.

¹²⁷ OTERO, Paulo. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2013. v. I.

tributário, razão pela qual a pesquisa também estará limitada, como já mencionado, à utilização do instituto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nessa seara.

Pelas considerações até aqui expostas, alcança-se, como conclusão parcial, a constatação de que o instituto da modulação de efeitos, em suas origens históricas no direito comparado, mas também refletidas na incorporação do instituto pelo direito brasileiro, insere-se no contexto da Supremacia da Constituição, a qual, por sua vez, constitui o pressuposto do Estado de Direito, tal como delimitado por Carl Schmitt¹²⁸ por figurar como elemento passível de viabilizar a divisão de poderes (com a delimitação de competências bem definidas) e proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, ambos mecanismos de limitação do poder estatal.

Resgatando-se, assim, as noções acima expostas de que esses elementos constitutivos do Estado de Direito se voltam, em termos finalísticos, a assegurar a proteção do indivíduo frente ao Estado, passar-se-á a investigar, nos capítulos subsequentes, os pontos de convergência entre a utilização da doutrina prospectiva no controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal, considerado enquanto instrumento garantidor da Supremacia da Constituição, e o papel da tributação no Estado Democrático de Direito, nos moldes em que estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

1.2 A TRIBUTAÇÃO NO ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO: DIREITOS FUNDAMENTAIS, RIGIDEZ CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E AS BALIZAS DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

A partir das premissas estabelecidas no tópico anterior, extrai-se que o modelo de Estado moderno se construiu sobre as bases da limitação do poder estatal, desenvolvida pelas concepções de Separação de Poderes (vinculada à delimitação de competências rígidas) e de proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, cuja concretização, por sua vez, é viabilizada pelo pressuposto da Supremacia da Constituição.

Luciano Fuck¹²⁹ pontua que, nesse contexto de formação do Estado moderno e superação do absolutismo, retirou-se do príncipe o poder de controle sobre a geração de recursos, que foi transferida para os indivíduos (setor privado) com o desenvolvimento da

¹²⁸ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹²⁹ FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: HORBACH, Beatriz FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

economia de mercado e do sistema capitalista. Em consequência, o exercício da tributação se tornou a principal fonte de recursos públicos, de modo que, sem ela, não haveria meios de se assegurar a prestação dos serviços e atividades estatais, essencialmente voltadas a viabilizar a proteção dos direitos e garantias fundamentais.

Tal circunstância conduz ao conceito de Estado Fiscal, oriundo da doutrina alemã e austríaca¹³⁰ e caracterizado pela forma de organização estatal baseada na arrecadação de impostos (tributos não vinculados¹³¹) como principal fonte de recursos¹³². Sobre o tema, José Casalta Nabais¹³³ esclarece que a concepção do Estado Fiscal, embora originalmente vinculada às premissas do liberalismo clássico típicas do Estado Liberal, incorporou a demanda por recursos decorrente da ampliação de direitos sociais (e correspondentes competências estatais) por ocasião da evolução paradigmática para o modelo de Estado Social, tratada no tópico anterior.

Não compõe o escopo desta pesquisa o aprofundamento teórico sobre as origens, os pressupostos e as características do denominado Estado Fiscal¹³⁴, embora seja relevante, para a investigação ora desenvolvida, a compreensão de que, dentre seus elementos constitutivos e requisitos essenciais, encontra-se a existência de limites à capacidade de tributar¹³⁵. Considerando-se as limitações dos recursos privados, que são esgotáveis, a transferência de riquezas para o Estado, por meio da arrecadação tributária, deve encontrar o equilíbrio necessário que permita, ao mesmo tempo, a satisfação dos custos necessários ao desempenho das funções estatais e a manutenção da capacidade produtiva da economia privada. Segundo Luciano Fuck¹³⁶, “*e Estado Fiscal contém limites máximos, sob pena de absorver a economia privada, e mínimos, sob pena de deixar de ser Estado*”.

Associando-se as premissas do Estado Fiscal às conclusões parciais alcançadas no tópico anterior quanto aos pressupostos da própria existência do Estado moderno e, mais precisamente, do Estado Democrático de Direito, utiliza-se do conceito, neste trabalho, como

¹³⁰ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

¹³¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. **Coleção Estudos de Direito Tributário**. 5. ed., 6. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

¹³² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

¹³³ NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000.

¹³⁴ Para aprofundamento, ver FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017; NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

¹³⁶ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

parâmetro de análise das correlações existentes entre, de um lado, as garantias de proteção aos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988 e, de outro, o Sistema Constitucional Tributário por ela concebido.

Na obra “Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal”, Luciano Fuck¹³⁷ parte dos conceitos e pressupostos do Estado Fiscal para empreender uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na solução de controvérsias envolvendo o Sistema Constitucional Tributário, investigando de que forma ele vem sendo interpretado, na jurisdição constitucional brasileira, à luz dos direitos fundamentais elencados na Carta de 1988. Essas correlações, no presente trabalho, também se revelam essenciais à investigação dos parâmetros utilizados pela jurisprudência da Corte na excepcional adoção de efeitos prospectivos nas decisões tomadas em sede de controle de constitucionalidade em matéria tributária, na medida em que, conforme desenvolvido até aqui, a técnica da modulação de efeitos, enquanto inserida na jurisdição constitucional (que, por sua vez, figura como instrumento de garantia da Supremacia da Constituição), volta-se à máxima realização dos objetivos constitucionais.

Nesse contexto, invocam-se as conclusões Liam Murphy e Thomas Nagel¹³⁸ no sentido de que a tributação figura como elemento intrínseco do Estado garantidor de direitos fundamentais, na medida em que é por meio dela que são obtidos os recursos necessários à manutenção das instituições que os asseguram – seja no nível da própria organização do Estado, como a estrutura administrativa dos poderes descentralizados, seja na proteção de direitos individuais, inclusive os de liberdade e propriedade. Tathiane Piscitelli¹³⁹, alinhando-se a esse posicionamento e reafirmando a dependência material do Estado em relação ao exercício da competência tributária, conclui que “*tributos e Estado são realidades imbricadas, que se autoalimentam*”.

A concepção de Estado Fiscal, portanto, está diretamente associada à constatação de que os direitos fundamentais envolvem custos de implementação, sejam eles positivos (que demandam uma ação positiva do Estado – usualmente associados aos direitos sociais) ou negativos (que exigem uma abstenção de intervenção estatal – usualmente associados aos

¹³⁷ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹³⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

¹³⁹ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156. p. 140-141.

direitos de liberdade), na classificação proposta por Robert Alexy¹⁴⁰, Luciano Fuck¹⁴¹ conclui que, sob uma análise de custos, perde relevo a visão fragmentada desses direitos¹⁴², porquanto, assim como os direitos sociais, os de liberdade também exigem a manutenção de investimentos em infraestrutura como a manutenção de polícias, cartórios, exército, tribunais, órgãos de controle, sem os quais de nada adiantaria a simples abstenção do Estado.

Intrinsecamente vinculada a esses custos, portanto, está a compulsoriedade no pagamento de tributos (mais especificamente, de tributos vinculados), ao que a doutrina denomina como o “dever fundamental de pagar tributos”, caracterizado, primordialmente, pela inexistência de um direito fundamental ao não pagamento de tributos¹⁴³. Enquanto atribuído aos cidadãos como mecanismo de preservação da própria Constituição, mediante contribuição financeira destinada a garantir os meios de realização dos direitos fundamentais por ela assegurados, o dever fundamental de pagar tributos, de acordo com José Casalta Nabais¹⁴⁴, seria atribuído a todos os cidadãos na medida de sua capacidade.

Sobre o tema, Heleno Torres¹⁴⁵ desenvolve o raciocínio de que, antes de se considerar a compulsoriedade no pagamento de tributos (ou seja, o poder de tributar do Estado) como limitada pelos direitos fundamentais, deve-se conceber, sob a ótica inversa, que é o poder de tributar que limita os direitos fundamentais, de modo esses direitos sejam mantidos em primeiro plano e, com isso, assegure-se a necessária observância de critérios, forma e modo estabelecidos em Lei, respeitados os direitos fundamentais.

Sintetizando as noções basilares em torno do dever fundamental de pagar tributos, Luciano Fuck¹⁴⁶ conclui que a contribuição financeira compulsória, como sustento do Estado, é inafastável sob os paradigmas do Estado moderno que se desenham a partir do esvaziamento do poder estatal absoluto, desde que esse dever fundamental seja estabelecido em consonância com as regras e critérios definidos pela própria Constituição, como os princípios da reserva legal, da anterioridade, dentre outros. Além disso, o *quantum* a pagar deverá estar associado à

¹⁴⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁴¹ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

¹⁴² Sobre a concepção unitária dos direitos fundamentais, ver: MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

¹⁴³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

¹⁴⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

¹⁴⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012.

¹⁴⁶ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

capacidade financeira do contribuinte, ou seja, à disponibilidade de recursos de cada um, embora não esteja relacionada a contraprestações estatais ou a serviços ou vantagens percebidos pelo contribuinte.

Baseando-se nas noções inerentes ao conceito de Estado Fiscal e ao dever fundamental de pagar tributos, acima desenvolvidas, bem como na premissa de que não há Estado de Direito (Liberal, Democrático ou Social) sem o instituto da tributação - que viabiliza a concretização de suas funções, financiando-as -, torna-se necessário estabelecer um paralelo com os pressupostos teóricos de formação do Estado de Direito desenvolvidas no tópico anterior.

Partindo-se das construções filosóficas erigidas por Carl Schmitt¹⁴⁷, viu-se que o moderno Estado de Direito funda suas bases teóricas e organizacionais, a um só tempo, na declaração de um rol de direitos e garantias fundamentais, alçados ao Texto Constitucional como forma de se entender a esfera de liberdade do indivíduo como um dado anterior ao Estado, e na divisão de poderes do Estado mediante o estabelecimento de competências circunscritas – originando-se, a partir destas, a teoria da Separação de Poderes, cuja finalidade precípua seria a de coibir a sobreposição do Estado sobre o indivíduo e sua esfera de liberdade. Viu-se, nesse contexto, que a proteção aos direitos individuais fundamentais e a divisão de poderes mediante a delimitação de competências rígidas são os pilares fundantes do Estado de Direito, seu núcleo essencial, a partir do qual decorrem as noções de Superioridade da Lei (e Supremacia da Constituição) e o próprio controle de constitucionalidade¹⁴⁸.

As relações entre o fenômeno da tributação e cada um desses pilares fundantes podem ser concebidas a partir de um raciocínio conformador entre os pressupostos delineados acima.

Relativamente à concepção dos direitos fundamentais e à sua inclusão no texto constitucional enquanto instrumento de limitação do poder do Estado, a abrangência desses direitos sobre o poder estatal de tributar se mostra lógica e necessária, já que, como visto, o poder de instituir e exigir tributos consiste em um dos mais importantes aspectos da soberania estatal,¹⁴⁹ porquanto não há Estado sem tributação¹⁵⁰. Aliomar Baleeiro¹⁵¹, na clássica obra “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, desenvolveu extensa demonstração sobre como a relação entre o poder estatal de tributar e os direitos fundamentais relacionam-se por

¹⁴⁷ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹⁴⁸ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹⁴⁹ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

¹⁵⁰ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada.

¹⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

meio de proteções constitucionais aos contribuintes, seja no âmbito de garantias individuais, seja na esfera das imunidades tributárias.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁵² afirma que, no Estado Fiscal, o poder de tributar já emerge, em sua própria concepção, limitado pelos direitos fundamentais, de modo que a ingerência estatal sobre a riqueza produzida pelos cidadãos seja naturalmente contida por normas que delimitem a finalidade dos tributos e que impeçam a sua utilização contra a realização dos próprios direitos fundamentais a serem financiados.

Todavia, como salientado por Luciano Fuck¹⁵³, os pontos de conexão entre a tributação e direitos fundamentais não se esgotam na proteção dos contribuintes, mas também são observados na delimitação de competências tributárias, na medida em que será por meio do exercício dessas competências que será alcançado o necessário financiamento das atividades essenciais do Estado, inclusive as necessárias a garantir a eficácia dos direitos fundamentais.

Como visto, a delimitação de competências rigidamente circunscritas constitui, ao lado da proteção dos direitos fundamentais, um dos pilares de sustentação do Estado de Direito¹⁵⁴. Decorre desse racional, portanto, a compreensão de que as competências constitucionais se caracterizam como normas de estrutura, organizacionais do próprio desenho institucional do Estado¹⁵⁵.

Nesse arranjo organizacional desenvolvido para limitar o poder do Estado e assegurar a máxima realização dos direitos individuais, o poder de tributar, enquanto instrumento de limitação destes¹⁵⁶, necessariamente deverá estar delimitado mediante competências rigidamente circunscritas. É sob esse ângulo, e com base nessas premissas, que se observarão, neste trabalho, as competências tributárias na Constituição Federal de 1988. Alinhando-se ao objetivo da pesquisa, buscar-se-á investigar quais são, e como se estruturam, as relações entre as competências tributárias, consideradas como pilar fundamental da existência do Estado enquanto instrumento viabilizador da limitação do poder estatal, e a modulação de efeitos aplicada no exercício do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, considerando-se as noções já alcançadas sobre o papel da jurisdição constitucional na concretização dos objetivos e pressupostos do Estado Democrático de Direito.

¹⁵²TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

¹⁵³ FUCH, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

¹⁵⁴ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

¹⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012.

Helena Torres¹⁵⁷ afirma que a delimitação de rígidas competências tributárias possui a dupla função constitucional, na medida em que, ao mesmo tempo, limitam a atuação do legislador ordinário no sentido de impedir que sejam criados tributos sobre hipóteses não previstas constitucionalmente e excluem, da esfera de atuação de outros entes, as hipóteses efetivamente previstas na Constituição. Na mesma linha de raciocínio, Luciano Fuck¹⁵⁸ pontua que as normas de competência tributária no âmbito do Sistema Tributário Nacional erigido pela Constituição Federal de 1988, “*protegem também o contribuinte e, portanto, são concretos instrumentos de tutela de direitos fundamentais*”.

Neste ponto, é importante consignar que a presente pesquisa não se propõe a exaurir ou mesmo a aprofundar o estudo sobre as competências tributárias e o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, seja em torno de suas perspectivas históricas¹⁵⁹, seja em relação às suas características e especificidades próprias¹⁶⁰. Para os fins ora propostos, importam, apenas, algumas considerações voltadas a contextualizá-las nas balizas do Estado Democrático de Direito, até então exploradas, correlacionando-as ao papel exercido pelo Supremo Tribunal Federal, no controle de constitucionalidade, quando da utilização da técnica da modulação de efeitos de suas decisões em matéria tributária.

Assim, toma-se por base a compreensão de Paulo de Barros Carvalho¹⁶¹, a qual encontra ampla correspondência na doutrina majoritária, no sentido de que, por competência tributária, entende-se a capacidade conferida a entes políticos de expedir normas instituidoras de tributos.

Noção relevante, também, para o presente estudo, é a trazida por Andrei Pitten Velloso¹⁶² de que a relação estabelecida entre Estado e contribuinte, no que diz respeito à competência tributária, é de mão-dupla: na competência impositiva de tributos, o Estado-legislador exerceria um direito potestativo, enquanto o contribuinte-cidadão sofreria mera sujeição; já na competência negativa, o Estado-legislador estaria impossibilitado de exercer tal direito diante de uma situação de “imunidade” do contribuinte-cidadão. Em outras palavras, a

¹⁵⁷ TORRES, Helena Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2012.

¹⁵⁸ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 42.

¹⁵⁹ Para aprofundamento na evolução do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, ver ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1966.

¹⁶⁰ Para aprofundamento nas características e detalhes do Sistema Constitucional Tributário brasileiro à luz da CF/88, ver ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

¹⁶² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

competência tributária imporia ao contribuinte o estado de sujeição, ao passo que a não-competência (competência negativa) asseguraria ao contribuinte a não-sujeição.

Outra compreensão relevante para a presente pesquisa reside na característica da denominada rigidez do Sistema Constitucional Tributário brasileiro, assim caracterizado desde a Constituição republicana de 1934, conforme narrado por Geraldo Ataliba¹⁶³. Considerada um princípio constitucional implícito, a rigidez constitucional em matéria tributária se caracteriza, primordialmente, pela definição de competências rigidamente distribuídas e delimitadas entre os entes políticos, resultando em uma inflexibilidade total do sistema,¹⁶⁴ que visa não apenas a evitar a dupla tributação – aqui entendida como o duplo exercício de competência tributária – mas também, sobretudo, à preservação dos direitos individuais, alcançada mediante a detalhada imposição de limitações ao exercício dessas competências¹⁶⁵. Essas limitações decorreriam, naturalmente, da pretensão de se estabelecer um sistema tributário livre de conflitos, dúvidas ou lacunas de atuação, revelando-se como um complemento necessário à funcionalidade do sistema de distribuição de competências rígidas¹⁶⁶.

Surge, portanto, a compreensão de que a simples delimitação de competências tributárias, sujeitando o exercício da tributação a requisitos, formas e condições, constitui limitação ao poder de tributar, assim como os direitos fundamentais¹⁶⁷. Corroborando esse raciocínio, Luciano Fuck¹⁶⁸ afirma que o caráter rígido e exaustivo da delimitação de competências tributárias empreendida pela Constituição Federal de 1988 se dá em prol da defesa dos direitos fundamentais dos contribuintes, limitando a atuação do legislador ordinário e assegurando, ainda, que se recorra à jurisdição constitucional em busca do prevalectimento da vontade constitucional. Vale lembrar que, como visto no tópico anterior, a jurisdição constitucional possui papel essencial na formação e na concretização do Estado de Direito, independentemente do modelo paradigmático de que se trate, porquanto constitui mecanismo estrutural de proteção da Supremacia da Constituição, pressuposto teórico de todo o Estado moderno.

Ao discorrer sobre as Constituições rígidas, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello¹⁶⁹ afirma que somente a jurisdição constitucional pode assegurar efetividade à rigidez das

¹⁶³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

¹⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

¹⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

¹⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁶⁸ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

¹⁶⁹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **A teoria das constituições rígidas**. São Paulo: José Bushatsky, 1980.

disposições da Constituição, que se tornariam meramente simbólicas caso não fossem assegurados aos cidadãos meios e instrumentos de se exigir a sua concretização. Conclusão semelhante é compartilhada por Gilmar Ferreira Mendes¹⁷⁰ ao afirmar que a prestação jurisdicional é uma das atividades estatais mais relevantes para a concretização dos direitos fundamentais.

Retomando-se, portanto, a lógica estrutural do raciocínio até aqui desenvolvido, a proteção dos direitos fundamentais, de um lado, e a divisão de delimitação de competências rígidas, de outro, enquanto pilares do Estado de Direito tal como concebido por Carl Schmitt¹⁷¹ conduzem à conclusão de que, ao se observar essa concepção de Estado sob a ótica do direito tributário, o fenômeno da tributação deverá estar, necessariamente, vinculado às balizas das limitações ao poder de tributar.

Nesse contexto, volta-se a observação aos elementos constitutivos e aos pressupostos de formação do Estado moderno para se retomar a conclusão de que, em seu arranjo institucional, o controle de constitucionalidade figura como instrumento de garantia da Supremacia da Constituição e, portanto, da realização dos objetivos constitucionais, os quais, por sua vez, resultam na busca pela máxima eficácia dos direitos fundamentais.

Assim, em se tratando do exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária, parece-nos adequado concluir que a jurisdição constitucional, nessa seara, deva se orientar no sentido da concretização dos dois pontos de contato, acima referidos, entre o Sistema Constitucional Tributário e os direitos fundamentais, quais sejam: as garantias individuais dos contribuintes, formais e materiais; e a rígida delimitação de competências tributárias, ambas voltados, como visto, ao propósito da limitação do poder de tributar.

No tocante às garantias individuais dos contribuintes, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, reconhece o caráter de direitos fundamentais e de cláusulas pétreas às limitações ao poder de tributar elencadas na Seção II do Capítulo I do Título IV da Carta.

Conforme registra Luciano Fuck¹⁷², foi no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-MC, Pleno, Relator Ministro Sydney Sanches, DJ 18.03.1994, a ocasião em que se estabeleceu com clareza essa premissa. A partir da leitura conjugada entre

¹⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais. *In*: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). Direitos fundamentais e estado constitucional. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2009.

¹⁷¹ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

¹⁷² FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. *In*: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). **O Supremo por seus assessores**. São Paulo: Almedina, 2014.

os dispositivos que tratam das limitações ao poder de tributar, de um lado, e o artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1988, de outro, concluiu-se que o constituinte derivado, mediante emenda constitucional, estaria impedido de desprezar o princípio da anterioridade, considerado, então, como cláusula pétrea e direito fundamental dos contribuintes¹⁷³. Essa compreensão vem sendo reiterada pelo Tribunal, que se refere às limitações ao poder de tributar contidas na Constituição Federal de 1988 como “estatuto dos contribuintes”, reconhecendo que o ordenamento constitucional brasileiro instituiu “*expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido*”¹⁷⁴.

Já no que se refere às competências tributárias rigidamente delimitadas, resgata-se a afirmação, acima desenvolvida, de que a jurisdição constitucional possui papel essencial na preservação dos limites impostos ao legislador para o seu exercício, evitando-se a dupla tributação e assegurando-se o atendimento dos requisitos constitucionalmente elencados para o exercício da tributação.

Nesse contexto, ganha relevo o debate doutrinário em torno da natureza das normas instituídas pelo constituinte ao fixar e delimitar as competências tributárias na Constituição Federal de 1988, se tipos ou conceitos. Mizabel Derzi¹⁷⁵, discorrendo sobre as distinções entre esses institutos jurídicos, atribui, aos primeiros, conteúdo semântico aberto, flexível, a ser preenchido por variáveis extraídas da realidade contextual em que inseridos, ao passo que, aos segundos, confere significação rígida, ou seja, conteúdo semântico fechado, determinado.

¹⁷³ Colhe-se do voto do Ministro Sydney Sanches, relator da ADI 939-MC, o seguinte racional: “Importa saber, por primeiro, ainda que para efeitos meramente cautelares, se o constituinte derivado podia, mediante emenda constitucional, estabelecer as exceções de que trata esse §2º do artigo 2º, em face do que havia disposto o constituinte originário. O constituinte originário, ou melhor, a Constituição Federal de 05.10.1988, no título II, destinado aos direitos e garantias fundamentais, destinou o Capítulo I aos direitos e deveres individuais e coletivos. Enunciou-os no artigo 5º e seus setenta e sete incisos. E no §2º deste artigo aduziu: (...) Já no Título VI, destinado à tributação e orçamento, e no Capítulo I, destinado ao Sistema Tributário Nacional, mais precisamente na Seção II, regulou a Constituição as “limitações ao poder de tributar” (...). Trata-se, pois, de garantia outorgada ao contribuinte, em face do disposto no artigo 150, III, “b”, em conjugação com o §2º do artigo 5º da Constituição Federal. Ora, ao cuidar do processo legislativo e, mais especificamente, da emenda à Constituição, esta, no §4º do artigo 60, deixa claro: ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais’. Esses direitos e garantias individuais estão, pela extensão contida no §2º do artigo 5º e pela especificação feita no artigo 150, III, “b”, a garantia do contribuinte de que a União não criará nem cobrará tributos ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou’”.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551- MC**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 20.04.2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148> Acesso em: 18/06/2021.

¹⁷⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

Paulo Ayres Barreto¹⁷⁶ salienta a importância da distinção para fins de estudo das competências tributárias, na medida em que o legislador, diante de tipos, se vê diante de maior liberdade de atuação, ao passo que, em face de conceitos, está adstrito aos limites determinados pela significação do próprio vocábulo. Não há, como demonstrado pelo autor, consenso doutrinário – e tampouco jurisprudencial – sobre a natureza das normas instituidoras de competências tributárias na Constituição Federal de 1988.

Argumentos pela compreensão de que o ordenamento constitucional brasileiro teria optado por estabelecer tipos ao delimitar competências tributárias encontram ressonância na doutrina de Ricardo Lobo Torres¹⁷⁷, por exemplo, para quem a vagueza e a imprecisão semântica dos vocábulos constitucionais dariam ao legislador ordinário relevante espaço de atuação na complementação do sentido das normas reguladoras das competências tributárias. Outros exemplos de importantes posicionamentos são encontrados nas doutrinas de Aliomar Baleeiro¹⁷⁸, segundo o qual o conceito de renda seria livremente fixado pelo legislador ordinário em função da capacidade contributiva e da conveniência da arrecadação, e, mais recentemente, de Luís Eduardo Schoueri¹⁷⁹ segundo o qual o texto constitucional não estabeleceria parâmetros definitivos em relação aos aspectos materiais dos tributos.

Todavia, à luz da concepção de rigidez constitucional acima desenvolvida¹⁸⁰, filia-se a presente pesquisa à corrente doutrinária segundo a qual somente a o caráter conceitual, e não o tipológico, se revela compatível com a repartição impositiva de competências¹⁸¹.

Paulo Ayres Barreto¹⁸², corroborando essa conclusão, afirma que permitir ao legislador ordinário definir o conteúdo semântico das normas constitucionais “*implica esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas*”. Humberto Ávila¹⁸³, no mesmo sentido, afirma que a Constituição Federal de 1988 não permite a livre ponderação de valores pelo Estado no exercício de suas competências tributárias,

¹⁷⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário**: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

¹⁷⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

¹⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

¹⁸¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

¹⁸² BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário**: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331-343. p. 335.

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 203-205.

afirmando que a repartição se deu mediante a fixação de conceitos mínimos, “*na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno*”.

Assim, toma-se por base a compreensão de que o constituinte originário, ao delimitar competências tributárias rígidas, estabeleceu conceitos determinados, o que se coaduna com a pretensão de delimitar as esferas de atuação do legislador e de, ao mesmo tempo, evitar conflitos de competência¹⁸⁴. Mencione-se, ainda, a doutrina de Roque Carrazza¹⁸⁵ no sentido de que as terminologias postas na Constituição Federal, embora não sejam unívocas, configuram efetivos parâmetros a serem observados na definição de onde se inicia e de onde se encerra a competência para a instituição de tributos de cada ente tributante.

É sob essa perspectiva que Paulo Ayres Barreto¹⁸⁶ propõe uma sistematização do processo interpretativo dos conceitos constitucionais, dividido em duas etapas: diante do princípio da rigidez, a jurisdição constitucional sobre as normas instituidoras de competências tributárias deverá se iniciar com a análise do sentido léxico-gramatical dos vocábulos, considerando-se, todavia, a denominada acepção de base, isto é, o sentido técnico-jurídico pré-existente à ordem constitucional, utilizado pela comunidade jurídica por ocasião da instauração da nova ordem constitucional e, portanto, por ela adotado.

Em seguida, passar-se-ia à análise quanto à ocorrência do fenômeno da incorporação do vocábulo sob exame pela nova ordem ou, do contrário, quanto à caracterização do fenômeno da transformação de sentido desse mesmo vocábulo, averiguada a partir do contexto axiológico extraído da própria ordem constitucional instituída, que informará os fundamentos da transformação do conceito pré-existente.

Em suma, caberia ao intérprete, diante de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção (com base na acepção jurídica pré-existente) ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável pela exegese sistemática da nova ordem jurídica. Nesse cenário, admite-se que o legislador infraconstitucional não é livre para dar a feição que lhe convém, ou que lhe pareça mais adequada, aos conceitos constitucionais.

¹⁸⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário**: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹⁸⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário**: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331-343.

Mediante essa proposição teórica, Paulo Ayres Barreto¹⁸⁷ conclui que a Constituição Federal de 1988 discriminou as competências tributárias mediante a fixação de conceitos, e não tipos, os quais estabeleceram e delimitaram o espaço de atuação do legislador infraconstitucional na instituição de tributos. Desse modo, a significação de um conceito constitucional será obtida, no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova ordem constitucional, com base na aceção pré-existente, ou, para se concluir pela não-recepção, deve-se demonstrar que ocorreu sua transformação à luz da nova ordem constitucional.

Para os fins propostos neste trabalho, as conclusões em torno da fixação de conceitos constitucionais em termos de competência tributária, ao invés de tipos, associadas à compreensão de que a rígida delimitação dessas competências constitui instrumento de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, formam as balizas interpretativas em que se situa a jurisdição constitucional em matéria tributária.

Retoma-se, assim, a premissa de que o controle de constitucionalidade em matéria tributária estará vinculado à concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes, seja pela proteção das garantias individuais (elevadas à condição de cláusulas pétreas), seja pela garantia do funcionamento da estrutura de repartição de competências rígidas, ambas voltadas ao propósito da limitação ao poder de tributar. Essa concretização, por sua vez, dependerá do exercício dessa jurisdição constitucional que vislumbre, tanto nas garantias individuais quanto nas competências rígidas, conceitos jurídicos cujo sentido deverá ser extraído da pauta axiológica informada pelo próprio Texto Constitucional e pelo contexto de sua formação.

Todos esses elementos conduzem à constatação de que a modulação de efeitos das decisões tomadas, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade em matéria tributária, deverá estar vinculada, em consequência, às balizas da jurisdição constitucional acima referidas. Isso porque, conforme já desenvolvido no tópico anterior, a técnica da modulação de efeitos, no contexto sob análise, encontra fundamento e justificação na maximização da eficácia dos objetivos constitucionais, sendo utilizada como fruto de uma ponderação de valores constitucionais em conflito.

Será sob esses parâmetros, portanto, que será investigado de que forma o conteúdo de cada um dos pressupostos materiais de cabimento da adoção da técnica da modulação de efeitos,

¹⁸⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

quais sejam, a preservação da segurança jurídica ou a necessidade de proteção do interesse social.

2 MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS E PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO

A investigação empreendida no capítulo anterior no sentido de situar a modulação de efeitos - enquanto inserida no controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal - na estrutura organizacional e sistêmica do Estado de Direito, contextualizando-a perante os seus pilares fundantes e pressupostos de formação, permitiu que fossem alcançadas as conclusões parciais no sentido de que a sua utilização, em matéria tributária, estará vinculada às mesmas balizas do exercício do controle de constitucionalidade nessa seara, isto é, à persecução e à realização dos direitos fundamentais dos contribuintes - seja mediante a preservação de seus direitos individuais, associados às limitações ao Poder de tributar, seja mediante a garantia do respeito à rígida repartição de competências tributárias -.

Uma vez compreendidos os institutos jurídicos que viabilizam e fundamentam o uso da modulação de efeitos na jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, bem como contextualizados os seus pressupostos à luz dos elementos-base do Estado de Direito e, especificamente, do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, assim como do conceito de Estado-Fiscal, passa-se, nesta seção, ao exame do conteúdo material de seus elementos autorizadores, quais sejam, a segurança jurídica e o excepcional interesse social - este, como visto, traduzido como a máxima realização dos objetivos constitucionais e da pauta axiológica que os informa -.

Empreendendo-se uma investigação adstrita ao escopo da pesquisa, que se volta à análise do comportamento do Supremo Tribunal Federal na utilização da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária, passar-se-á a correlacionar esses conceitos ao direito tributário, de modo que se possa identificar, a partir dos pontos de contato entre os pressupostos e elementos próprios de cada um, de que forma a modulação de efeitos poderá ser compatível com as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade de normas de natureza tributária.

2.1 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: CONTEÚDO, EXTENSÃO E PRESSUPOSTOS

As concepções formadoras do Estado de Direito, construídas sobre o pressuposto da limitação do poder estatal realizada pela subordinação de seu exercício às balizas da Constituição, levam à compreensão de que a previsibilidade da ação estatal figura como corolário lógico da própria estrutura do Estado. Isso porque, uma vez fundada a matriz axiológica da Constituição na proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais e, no Estado Democrático de Direito, também sociais, a atuação estatal que não esteja compreendida pelas competências constitucionalmente delimitadas e se mostre dissociada dos valores e dos objetivos constitucionais, causando surpresa aos cidadãos, revelar-se-á incompatível com as próprias bases de sua formação.

A teoria constitucional contemporânea apresenta razoável consenso ao reconhecer que segurança jurídica e Estado de Direito se mostram indissociáveis entre si. Ingo Wolfgang Sarlet¹⁸⁸, nesse sentido, argumenta que a segurança jurídica assume o papel de “*subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito*”, de modo que transcende a condição de direito fundamental e passa a constituir, simultaneamente, princípio basilar da própria ordem jurídica, elemento de justificação e de integração desse modelo de Estado, o qual não pode ser concebido sem esse pressuposto nuclear.

Conforme o raciocínio desenvolvido pelo autor, a exigência de que as ações estatais sejam previsíveis e calculáveis figura como consequência necessária do controle exercido sobre elas e assegura, assim, estabilidade às relações jurídicas, na medida em que, no arranjo institucional do Estado de Direito - em que se busca a máxima proteção e eficácia dos direitos individuais e fundamentais -, não se admite a redução ou a supressão de situações jurídicas consolidadas, ao que o autor denomina de “retrocesso social¹⁸⁹”. Tal concepção se alinha ao pensamento de J.J. Gomes Canotilho¹⁹⁰, que define a proibição do retrocesso, juntamente com a proteção da confiança, como subprincípios da segurança jurídica, ambos figurando como

¹⁸⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, p. 1-39, mar./abr./maio 2010. p. 5. Disponível em: <https://www.olibat.com.br/documentos/SARLET.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

¹⁸⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, p. 1-39, mar./abr./maio 2010. p. 8-12. Disponível em: <https://www.olibat.com.br/documentos/SARLET.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

¹⁹⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

elementos que orientam todos os órgãos fragmentários do Estado a agir de forma lógica, coerente e sistematicamente comprometida com seus atos anteriores, de modo a expressar confiabilidade, clareza, racionalidade e transparência.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres¹⁹¹ pontua que a segurança jurídica, enquanto valor fundamental do Estado de Direito, orienta a elaboração, a aplicação, a interpretação e a própria positivação do ordenamento jurídico, pautando, inclusive, o funcionamento dos órgãos estatais. Paulo de Barros Carvalho¹⁹², por sua vez, reconhecendo o caráter basilar da segurança jurídica, eleva-a à condição de sobreprincípio, assim considerados aqueles princípios de alta intensidade axiológica, pilares do ordenamento jurídico, fundamentos do Estado de Direito.

Nesse contexto, a leitura do ordenamento constitucional brasileiro instituído pela Constituição Federal de 1988, na forma de Estado Democrático de Direito, deve ser empreendida à luz do pressuposto da segurança jurídica, ainda que não tenha o constituinte elencado, de modo expresso e individualizado¹⁹³, no rol de direitos e garantias individuais e fundamentais, senão pela menção à “segurança”, genericamente considerada, feita no *caput* do artigo 5º.

Segundo Humberto Ávila¹⁹⁴, para além de figurar como decorrência necessária do Estado de Direito, a segurança jurídica pode ser inferida a partir de inúmeras normas e princípios constitucionais que a teriam como fundamento de validade, tais como os postulados da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, assim como as garantias à proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. A segurança jurídica, portanto, revela-se inerente aos pressupostos do Estado de Direito, exsurge do sistema constitucional como um todo e se apresenta, implicitamente, como base do ordenamento jurídico¹⁹⁵.

Sintetizando as principais esferas de conteúdo atribuídas à segurança jurídica pela doutrina constitucional e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso¹⁹⁶ se refere, dentre outros aspectos essenciais, à existência de instituições estatais

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, p. 1-18, out./nov. dez. 2005. p. 3-4. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 12 jun. 2020.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. edição. São Paulo: Noeses, 2013.

¹⁹³ KNIJNIK, Danilo. O princípio da segurança jurídica no direito administrativo e constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, n. 35/205, p. 223, Porto Alegre, 1995.

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁹⁵ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

¹⁹⁶ BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e novo Código civil. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

dotadas de poder e garantias, sujeitas ao princípio da legalidade, e à confiança nos atos do poder público, que devem ser regidos pela boa-fé e pela razoabilidade, resultando em soluções isonômicas para situações semelhantes.

A partir do desenvolvimento acima, alcança-se a compreensão de que o conteúdo, a extensão e os pressupostos da segurança jurídica estão indissociavelmente vinculados arranjo estrutural do Estado de Direito abordados no capítulo anterior, fundado na limitação do poder do Estado a partir das concepções de Separação de Poderes (vinculada à delimitação de competências rígidas) e de proteção dos direitos e garantias individuais e fundamentais, cuja concretização, por sua vez, é viabilizada pelo pressuposto da Supremacia da Constituição, assegurada pelo controle de constitucionalidade.

Uma vez transladadas para o direito tributário, essas noções passam a se relacionar com os pontos de contato, já expostos no capítulo anterior, entre os pressupostos do Estado de Direito e o fenômeno da tributação, o qual, como visto, figura como elemento intrínseco desse modelo de Estado, já que viabiliza o financiamento das estruturas que asseguram a proteção dos direitos individuais e fundamentais.¹⁹⁷

Conforme o raciocínio empreendido em torno do conceito de Estado Fiscal,¹⁹⁸ extraiu-se, nos tópicos antecedentes, a conclusão de que a limitação à capacidade de tributar figura dentre seus requisitos essenciais. Isso porque, se o Estado de Direito, à luz dos ideais de Carl Schmitt¹⁹⁹ elencados no capítulo anterior, funda seus pilares na limitação do poder estatal mediante a proteção dos direitos fundamentais e a delimitação de competências rígidas, esse mesmo Estado, visto sob o ângulo da tributação, deverá estar, necessariamente, submetido a limitações constitucionais ao exercício de seu poder de tributar. Essas limitações, como visto, expressam-se não apenas no rol de garantias individuais dos contribuintes inserto no próprio texto constitucional como, também, na rígida delimitação de competências tributárias.

Todo esse raciocínio conduz à seguinte conclusão: se a segurança jurídica, enquanto pressuposto basilar do Estado de Direito, orienta-se no sentido de assegurar a proteção dos direitos individuais e fundamentais contra atos estatais que, de algum modo, possam violar os pressupostos da previsibilidade da ação estatal, seus reflexos na seara tributária serão percebidos, justamente, nos instrumentos constitucionais voltados à proteção dos direitos dos contribuintes frente ao poder de tributar do Estado. A segurança jurídica em matéria tributária,

¹⁹⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

¹⁹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012; FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁹⁹ SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

portanto, será concretizada a partir da preservação da eficácia normativa das normas constitucionais que veiculam limitações ao poder de tributar e que delimitam rígidas competências para o exercício desse poder pelo Estado.

Ressaltando a especial importância da segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, Geraldo Ataliba²⁰⁰ parte de uma análise histórica do fenômeno do constitucionalismo para demonstrar que “a tendência ao abuso de poder tem significativo e amplo campo de expansão na seara tributária”. Diante disso, conforme pontua Ricardo Lobo Torres,²⁰¹ no atual estágio evolutivo do Estado de Direito (configurado sob o modelo de Estado Democrático de Direito, ao que o autor denomina “Estado da Sociedade de Risco”), a segurança jurídica, em especial na esfera tributária, revela-se como contrapeso essencial ao estado de insegurança assumido pelo cidadão com a superação do modelo paradigmático do Estado Social, ou Estado Providência, passando a admitir que os riscos não podem ser eliminados, mas devem ser mitigados por instrumentos de garantia da segurança jurídica.

Leandro Paulsen,²⁰² ao discorrer sobre Sistema Constitucional Tributário instituído pela Constituição Federal de 1988, afirma que “todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária”, espelhando-se inclusive, de modo expresso, na legislação ordinária. Menciona o autor, exemplificativamente, a condição de ato jurídico perfeito reconhecida ao ato de formalização de parcelamento de dívida tributária, elencando-o como instrumento de suspensão da exigibilidade do crédito tributário,²⁰³ bem como o reconhecimento do direito adquirido do contribuinte ao gozo de benefícios fiscais correspondentes a isenções onerosas, desde que adimplidas as condições e concedidas por prazo certo,²⁰⁴ e, ainda, a garantia de estabilização de relações jurídico-tributárias mediante a operabilidade de prazos decadencial²⁰⁵ para a constituição de créditos tributários e prescricional

²⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 171.

²⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, p. 1-18, out./nov. dez. 2005. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 12 jun. 2020.

²⁰² PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 55-61.

²⁰³ Código Tributário Nacional, artigo 151: Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) IV – o parcelamento (redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001).

²⁰⁴ Código Tributário Nacional, artigo 178: A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104 (redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

²⁰⁵ Código Tributário Nacional, art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado,

para a pretensão estatal de cobrança desses créditos.²⁰⁶ Citam-se, ainda, inúmeras outras normas e princípios tributários que guardam correspondência (e encontram fundamento de validade) em aspectos da segurança jurídica, tais como a proteção da confiança do contribuinte, do acesso à jurisdição e, sobretudo, dos instrumentos de garantia da certeza do direito em relação à instituição e à majoração de tributos, pautados nos princípios da irretroatividade, da legalidade e da anterioridade tributárias.²⁰⁷

Mencionem-se, ainda, as conclusões de Tathiane Piscitelli que, ao investigar o conteúdo da segurança jurídica em busca de sua delimitação em matéria tributária, conclui tratar-se de “requerimento inafastável do Estado Social e Democrático de Direito instituído pela Constituição da República de 1988, e cuja viabilização material se dá pelo exercício da tributação”.²⁰⁸

Para os fins buscados nesta pesquisa (voltados à identificação do conteúdo semântico atribuído pelo Supremo Tribunal Federal aos pressupostos de aplicação da técnica da modulação de efeitos, dentre eles a segurança jurídica, especificamente em matéria tributária), mostra-se relevante a decomposição estrutural desse princípio proposta por Humberto Ávila,²⁰⁹ ora adotado como marco teórico quanto ao ponto.

Acerca da própria definição do conceito de segurança jurídica, o autor distingue, de um lado, a sua dimensão formal-temporal, relacionada à garantia de que os cidadãos somente poderão ser exigidos em relação a normas e obrigações prévia e regularmente inseridas na ordem jurídica, e, de outro, a sua dimensão material, que se refere à necessidade de que o conteúdo da norma, assim como a conduta dela decorrente, sejam dotadas, em certa medida, dos ideais da cognoscibilidade, da calculabilidade e da confiabilidade do Direito.²¹⁰

considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

²⁰⁶ Código Tributário Nacional, Art. 174: A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

²⁰⁷ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 141.

²⁰⁸ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156.

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 145-146.

²¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 140-143. De acordo com a classificação proposta pelo autor, por *cognoscibilidade* se entende a segurança quanto à existência e a vigência da regra aplicável a determinada situação jurídica, tanto para a autoridade quanto para o destinatário,

À primeira dimensão (formal-temporal), associam-se os princípios da legalidade e da anterioridade, enquanto, à segunda dimensão (material), relaciona-se o princípio da legalidade, este materialmente considerado, isto é, na perspectiva do conteúdo legal, regulado pela Constituição e pelos princípios e bens jurídicos por ela tutelados. À dimensão material, associa-se, ainda, o princípio da clareza e determinação das normas restritivas de direitos fundamentais,²¹¹ segundo o qual, com fundamento na segurança jurídica, exige-se que as normas restritivas de direitos fundamentais expressem os propósitos do legislador, de modo que sejam identificáveis (em seus termos e consequências) por seus destinatários.

Já no que diz respeito ao conteúdo e à eficácia do princípio da segurança jurídica, observados a partir de sua dimensão material, Humberto Ávila empreende nova decomposição de sua estrutura para distinguir as subdimensões estática, vinculada à cognoscibilidade²¹² do direito, e dinâmica, voltada à calculabilidade e à confiabilidade²¹³ do direito, todos elementos acima referidos como componentes do conteúdo material da segurança jurídica.

Relativamente à cognoscibilidade (segurança quanto à existência e à vigência da norma), o autor registra que o ordenamento jurídico dispõe, por exemplo, dos institutos da publicação (de atos normativos) e da intimação (de atos judiciais) para garantir a acessibilidade à norma, bem como de elementos (signos linguísticos e diretrizes interpretativas) que assegurem a *determinabilidade* de seus conteúdos, isto é, a possibilidade de identificação da norma aplicável e de sua inteligibilidade. Quanto a esse aspecto, Humberto Ávila²¹⁴ salienta que os elementos do conteúdo material da segurança jurídica (dentre eles a cognoscibilidade) não são, necessariamente, absolutos, na medida em que as normas e conceitos legais (como, por exemplo, no caso da definição de hipóteses de incidência tributária) estão sujeitos a juízo de aplicação pautado nos fatos, na realidade. Nesse sentido, a segurança jurídica exige que os direitos e deveres sejam, ao menos, determináveis, de modo que os direitos dos cidadãos estejam eficazmente respaldados e que o exercício da jurisdição sobre tais direitos seja previsível em expressiva medida. Em outras palavras, a segurança jurídica, no que tange à cognoscibilidade de sua dimensão material, estaria associada à possibilidade de se determinar,

obtida a partir da acessibilidade ao conteúdo e à abrangência da norma da possibilidade de sua identificação; por *confiabilidade* se entende a segurança quanto à transição do passado ao presente, observada a partir da eficácia e da estabilidade normativa, as quais resultam em uma relação de causa e efeito, isto é, de expectativa quanto às consequências das normas e de seu cumprimento ou descumprimento; e por *calculabilidade*, por fim, entende-se a segurança quanto à transição do presente para o futuro, isto é, a previsibilidade do direito aplicável e de seus efeitos e consequências jurídicas (vinculação normativa).

²¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 1998p. 35-36.

²¹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 317-318.

²¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 363-366.

²¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 148.

de antemão, os critérios de interpretação das normas jurídicas, englobados, também, os critérios das decisões judiciais.²¹⁵ Tal ponto assume especial importância quando do exame da modulação de efeitos empreendida pelo Supremo Tribunal Federal, no controle de constitucionalidade, com fundamento na segurança jurídica, o qual será empreendido mais adiante.

Relativamente à calculabilidade (segurança quanto à continuidade e à vinculação à norma), já considerada a segurança jurídica sob uma perspectiva dinâmica,²¹⁶ estariam relacionados institutos jurídicos que asseguram a anterioridade normativa (isto é, a postergação do início da eficácia de norma nova, tal como resulta da aplicação do princípio da anterioridade tributária), a continuidade normativa (relativa, por exemplo, a normas de transição) e a vinculatividade à norma, resultante de instrumentos que assegurem limites normativos formais e materiais à atuação dos Poderes, além de lapsos temporais razoáveis para essa atuação (tempestividade) e, ainda, a proibição da arbitrariedade.

Por último, no que se refere à confiabilidade²¹⁷ (segurança quanto à estabilidade e à eficácia da norma), Humberto Ávila elenca inúmeros mecanismos do ordenamento jurídico que funcionam como ferramentas para lhe assegurar a sua própria permanência (como, por exemplo, a existência do rol de cláusulas pétreas e de demais instrumentos que conferem durabilidade ao sistema, garantido a credibilidade do direito posto) e para garantir, também, a intangibilidade de situações individuais, seja por meio de elementos objetivos decorrentes do transcurso do tempo (como os institutos da decadência e da prescrição), ou decorrentes da consolidação de situações (respaldadas pelos institutos do ato jurídico perfeito, da coisa julgada ou do direito adquirido ou, ainda, pela consumação de fatos jurídicos ocorridos), seja por meio de elementos subjetivos, voltados, sobretudo, à proteção da confiança.

O princípio da proteção da confiança, enquanto elemento subjetivo do aspecto material da segurança jurídica expressada pela confiabilidade do direito, é concebido por Humberto Ávila em sentido contraposto ao que o autor denomina “princípio da segurança jurídica”, este voltado à dimensão objetiva do aspecto material da segurança jurídica como um todo.

²¹⁵ “A segurança jurídica somente pode ser representada como determinabilidade, não apenas da norma jurídica, mas sobretudo dos critérios das decisões jurídicas. A segurança jurídica não pode ser atingida pela garantia de conteúdos absolutos prévios, por meio de conceitos ditos fechados, mas por meio de quatro outros componentes: da linguagem da lei, que deve estabelecer os pontos de partida essenciais da obrigação tributária; da vinculação do juiz e da administração pública aos significados preliminares mínimos da lei, com relação aos quais eles devem agir ‘mediante referência a’ (...); das exigências quanto ao método para as decisões jurídicas tomadas por meio do postulado da coerência, que devem ser controláveis e efetuadas mediante referência a regras de interpretação – isto é, regras de prevalência entre espécies distintas de argumentos”. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 149.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 609-645.

²¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 357-513.

A proteção da confiança, sob esse racional, figura como instrumento de defesa de interesses individuais, tornando-os intangíveis, nas hipóteses em que as proteções do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada não abrangem atos de liberdade praticados com base na confiança na validade (ou na aparência de validade) de determinado ato normativo que, posteriormente, vem a ser modificado, revogado ou invalidado, frustrando a confiança nele depositada²¹⁸. Assim, como requisito de sua configuração, pressupõe-se a existência de uma base de confiança (assim considerada a norma jurídica cognoscível, válida ou aparentemente válida, da qual decorram efeitos calculáveis e confiáveis), bem como a efetiva existência de confiança sobre tal base e o seu exercício - configurado pelo exercício de direitos de liberdade nela fundado -, sucedido, por fim, da sua frustração por comportamento contraditório do Estado.

Todos esses requisitos resultam na constatação de que a proteção da confiança, enquanto parte da dimensão subjetiva da confiabilidade do direito, diz respeito, essencialmente, à proibição da retroatividade²¹⁹ da atuação estatal que, por meio de quaisquer de seus Poderes, resulte na restrição de direitos fundamentais²²⁰ e de princípios fundantes da própria ordem jurídica. Tal compreensão se alinha ao entendimento de Roque Carrazza²²¹, que, ao debruçar-se sobre o tema da eficácia temporal das alterações jurisprudenciais, conclui que o princípio fundante da segurança jurídica impõe a retroatividade do direito como um todo, e não apenas das leis.

Por estender seus efeitos sobre atos de liberdade praticados, ou fatos jurídicos ocorridos, mas ainda não consolidados - e, por essa razão, não abarcados pela irretroatividade posta como regra, tal como ocorre com aqueles protegidos pelos institutos do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, do direito adquirido ou do fato consumado -, a proteção da confiança demanda não apenas a verificação daqueles elementos - avaliados em parâmetros de intensidade que se

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²¹⁹ Ao se referir à “retroatividade”, Humberto Ávila amplia a significação do conceito para tratar não apenas do fenômeno da produção de efeitos sobre fatos juridicamente consumados (ou, em matéria tributária, fatos geradores consumados), ao que se refere como *retroatividade própria* que decorre da aplicação direta e literal das normas de proibição da irretroatividade expressas no texto constitucional. Afirma o autor ser necessário considerar como retroativas, também, as normas que atingem atos do cidadão (contribuinte) praticados em razão desses fatos, ou seja, normas que alcançam práticas consumadas em razão da hipótese de incidência normativa (tributária) vigente no momento de sua adoção. Tratar-se-ia da *irretroatividade imprópria*, relacionada ao princípio da proteção da confiança. Para aprofundamento, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la – questões conexas. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antônio; NERY JR., Nelson. **Efeitos ex nunc e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

compensam mutuamente²²² - como, também, o exercício de juízo de ponderação²²³ entre ela, de um lado, e a finalidade pública pretendida pelo ato estatal que se pretende retroativo, de outro, tema que será abordado com maior detalhamento mais adiante, porquanto relacionado, também, ao pressuposto de aplicação da modulação de efeitos fundada no interesse social.

Enquanto manifestação da dimensão subjetiva da confiabilidade do direito, a proteção da confiança, como visto, deve orientar a atuação de todas as esferas de Poder estatal, exprimindo-se, no âmbito do Poder Legislativo, na preservação da irretroatividade dos efeitos da mudança legislativa sobre comportamentos adotados ou atos praticados antes da promulgação da regra, bem como, no âmbito do Poder Executivo, na garantia da irretroatividade nas mudanças administrativas, tais como a anulação, a revogação de atos ou práticas da Administração dos quais tenham resultado vantagens para os cidadãos²²⁴.

Todavia, são os reflexos da proteção da confiança na atuação do Poder Judiciário que assumem especial relevância para a investigação pretendida neste trabalho, voltada à análise da utilização dos pressupostos de aplicação da modulação de efeitos, dentre eles a segurança jurídica (e, conseqüentemente, a proteção da confiança), pelo Supremo Tribunal Federal no exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária. Na atividade jurisdicional, a proteção da confiança encontra aplicação nas mudanças jurisprudenciais, as quais, por sua vez, são referidas expressamente no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil, como hipótese autorizadora da modulação de efeitos, já mencionada no capítulo anterior.

Quanto ao ponto, adota-se como pressuposto a noção de que a jurisprudência, enquanto fenômeno de aplicação e de criação do direito, não se pretende imutável, muito embora a pauta axiológica constitucional, atualmente refletida no Código de Processo Civil brasileiro²²⁵, oriente a atuação dos Tribunais no sentido da busca pela estabilidade, pela integridade e pela coerência de suas decisões. Sobre o tema, Teresa Arruda Alvim²²⁶ reconhece que determinadas circunstâncias, como a adaptação a transformações sociais e a necessidade de correção de erros,

²²² Ao conceber as regras de aplicação do princípio da proteção da confiança, Humberto Ávila faz referência à presença dos elementos da vinculatividade do ato, da aparência de legitimidade, da modificabilidade (em oposição ao caráter de permanência), da efetividade, da indução, da individualidade, da onerosidade e da durabilidade, reconhecendo que o baixo grau de presença de um desses requisitos pode ser compensado pelo alto grau de presença de outros, em especial em se tratando da durabilidade (tempo transcorrido entre a prática do ato e a decisão quanto à sua anulação ou revogação), cuja alta intensidade permite uma menor presença dos demais. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²⁵ Código de Processo Civil. Art. 926: Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

²²⁶ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

autorizam e justificam a modificação de jurisprudência. No mesmo sentido, Humberto Ávila²²⁷ afirma que o Poder Judiciário, embora se vincule aos seus precedentes, não está submetido a uma vinculação absoluta, reconhecendo que *“a mudança é inevitável, em razão das mudanças internas e externas do ordenamento jurídico”*.

Contudo, embora possível e, até mesmo, desejável enquanto expressão da dinamicidade do Direito, a mudança jurisprudencial, sob o ângulo da segurança jurídica e, em sua dimensão subjetiva, da proteção da confiança, não poderá ser retroativa²²⁸, isto é não poderá causar surpresa aos indivíduos cujos comportamentos foram legitimamente orientados, de modo a modificar as consequências jurídicas dos atos já praticados com base no entendimento jurisprudencial anterior²²⁹.

No âmbito do direito tributário, constata-se que os efeitos retroativos da mudança jurisprudencial têm potencial especialmente danoso ao se considerar a estatura constitucional dos direitos fundamentais dos contribuintes (elencados nas limitações ao poder de tributar) e das próprias normas que delimitam o exercício da competência tributária.

Mizabel Derzi²³⁰, ao abordar temática das mudanças jurisprudenciais sob a perspectiva da estabilização de expectativas normativas geradas a partir da atividade jurisdicional, afirma que o entendimento jurisprudencial consolidado representa o “fechamento” das possibilidades de sentido atribuíveis a determinada norma, mediante a escolha de uma única interpretação em detrimento das demais. Por essa razão, a mudança superveniente de um sentido que já havia sido afastado significa, a rigor, a criação de norma nova, a qual *“equivale a nova lei, pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, unívoco, pois sofrera o esvaziamento dos demais sentidos alternativos por decisão do próprio Poder Judiciário”*²³¹. No mesmo sentido, Teresa Arruda Alvim afirma que a irretroatividade das leis se volta à uma das interpretações possíveis da lei, de modo que, *“alterada a interpretação, a ‘lei’ se altera, isto é, a pauta de conduta, e, então, não deve incidir retroativamente”*.²³²

²²⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 493.

²²⁸ Quanto ao ponto, é importante a distinção para a qual alerta Humberto Ávila entre a eficácia declaratória da decisão judicial, que lhe é inerente e natural, e a eficácia retroativa da mudança de jurisprudência, a qual, essa sim, resulta em surpresa ao jurisdicionado que possuía elementos razoáveis para esperar a aplicação da decisão modificada sobre os fatos e atos jurídicos por ele praticados, alterando suas consequências jurídicas. A esse respeito, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²³⁰ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

²³¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 266-267.

²³² ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

Pondera Mizabel Derzi²³³ que, em matéria tributária, o princípio da irretroatividade das leis encontra-se positivado no ordenamento jurídico enquanto princípio objetivo, com status constitucional, o que faz com que, em caso de mudança legislativa, os fatos geradores pretéritos sejam regidos pela lei anterior, independentemente de o contribuinte já esperar o eventual advento da lei nova, ou mesmo de ela já ter sido publicada, mas ainda estando em curso a *vacatio legis*, ou, ainda, de estar aguardando o próximo exercício financeiro para iniciar sua vigência, o que torna desnecessária a invocação da confiança e da boa-fé.

Todavia, em razão de a Constituição Federal de 1988 não se referir à irretroatividade das modificações de jurisprudência, mas apenas à das leis tributárias, deve-se lançar mão, em relação a elas, das mesmas técnicas e dos mesmos critérios de aplicação do princípio da irretroatividade, cujo fundamento, nesses casos, é encontrado na confiança sistêmica, pressuposta, difusa²³⁴. Isso porque, como pontua Humberto Ávila²³⁵, a mudança jurisprudencial em matéria tributária tem o potencial de prejudicar o contribuinte que se pautou, em seus cálculos e planejamentos econômicos, no quadro normativo anterior. Segundo o autor, “*a falta de proteção da confiabilidade (passada) compromete a calculabilidade (futura) do Direito*”, na medida em que a aplicação retroativa do novo entendimento enseja uma restrição de direitos fundamentais: ao causar surpresa e frustração, viola a estabilidade e a credibilidade do direito e, ao mesmo tempo, ao ensejar dúvida e desconfiança quanto à conformação futura, viola a calculabilidade do direito.

Sob esse prisma, revelando a compreensão de que o princípio da segurança jurídica (considerado em sua totalidade) não se destina apenas a proteger os cidadãos dos efeitos de normas em abstrato, mas também da atividade interpretativa que preencha o conteúdo dessas normas, Luís Roberto Barroso²³⁶ conclui que, em sendo o Judiciário quem irá estabelecer, em última análise, o conteúdo e o alcance das normas jurídicas, “*é natural que o princípio da segurança jurídica se dirija também à atividade jurisdicional*”. Paulo de Barros Carvalho²³⁷, por sua vez, associa a proteção da confiança do contribuinte, nos casos de modificação de jurisprudência, à ideia de justiça, que compreende a não-surpresa e a boa-fé na adoção de

²³³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

²³⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

²³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 484.

²³⁶ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006. p. 275.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos. In: DERZI, Mizabel Abreu Machado (coord.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. XIV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 3-19. p. 14.

práticas pautadas nas diretrizes vigentes ao tempo em que vigorava o entendimento posteriormente superado.

Em linha com os pressupostos gerais de aplicabilidade do princípio da proteção da confiança, Humberto Ávila²³⁸ conclui que, também nas hipóteses de modificação de jurisprudência, é exigida, para que a confiança mereça amparo do direito, a caracterização de uma base de confiança suficientemente sólida para ensejar a própria existência, em si, da confiança, assim como o seu exercício pelo cidadão, a ponto de se configurar, quando da modificação dessa base, uma frustração legítima.

Torna-se relevante, nesse aspecto, delimitar o próprio conceito de mudança jurisprudencial, de modo que se possa estabelecer, com precisão, em que circunstâncias haverá base de confiança passível de pautar condutas legitimamente protegíveis em caso de frustração de expectativas normativas.

Humberto Ávila²³⁹, nesse sentido, pontua que se faz necessária a efetiva existência de decisões conflitantes sobre o mesmo objeto, ou seja, de decisões que envolvam fundamentos e situações concretas semelhantes, excluídas, portanto, as hipóteses em que ocorrem modificação das bases fáticas ou jurídicas sobre determinado objeto ou, ainda, aquelas em que o Poder Judiciário se utiliza de inovação argumentativa mediante a introdução de critérios jurídicos ou fundamentos decisórios anteriormente inexistentes²⁴⁰. Além disso, conforme o raciocínio desenvolvido pelo autor, para que se considere efetivamente ocorrida a mudança jurisprudencial para efeitos de adoção do princípio da proteção da confiança, faz-se necessário que já se tenha operado o trânsito em julgado sobre a decisão modificada - em que manifestado o entendimento anterior -, na medida em que somente a coisa julgada, instituto inerente à segurança jurídica objetiva vinculado à certeza do direito, poderia figurar como orientação legítima àqueles que são posteriormente prejudicados pela modificação de entendimento²⁴¹.

A presença do elemento da coisa julgada enquanto requisito para que se cogite da proteção da confiança, de modo a torna-la legítima, também é exigida pela doutrina de Tathiane Piscitelli, em estudo em torno da utilização da segurança jurídica (em seu aspecto subjetivo da

²³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁴¹ A respeito da exigência de trânsito em julgado da decisão modificada, o autor cita o julgamento do Recurso Extraordinário nº 370.682-9, Tribunal Pleno, Min. Ilmar Galvão, DJ 19.12.2007, em que se decidiu pela inexistência de direito a créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI relativamente às aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero. Na ocasião, a proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski foi rejeitada, dentre outros fundamentos, em razão da pendência de julgamento de embargos de declaração contra os acórdãos do Plenário apontados como “decisão modificada”, faltando-lhes, portanto, o requisito do trânsito em julgado para que se caracterizasse, de fato, uma “mudança de jurisprudência”. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

proteção da confiança) como fundamento para a modulação de efeitos em modificações jurisprudenciais, tema que será objeto de detalhamento nos tópicos subsequentes²⁴².

Quanto ao ponto, Mizabel Derzi²⁴³ não diverge do entendimento de que a ausência de coisa julgada impede a formação de uma expectativa normativa, porquanto não há, propriamente, jurisprudência, de modo que o postulado da retroatividade, nessa hipótese, não teria aplicabilidade plena, “*pois ele também não seria aplicável para as leis que não chegam a nascer, não são definitivas ou não entram em vigor*”. Todavia, utilizando-se do mesmo exemplo extraído da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em torno da (in)existência de direito a créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI relativamente às aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero²⁴⁴, já citado, a autora, indo além, conclui que, em determinadas hipóteses, a proteção da confiança pode vir a ser fundamentada na boa-fé objetiva, considerando-se o comportamento anterior do próprio Poder Judiciário em relação à decisão modificada, a qual, mesmo que não tenha transitado em julgado, vinha sendo reiteradamente invocada como fundamento para julgados posteriores²⁴⁵.

Demais disso, importa considerar, ainda, que o conceito de mudança jurisprudencial está indissociavelmente relacionado à força normativa da decisão, bem como, conseqüentemente, aos efeitos concretos por ela produzidos, efetiva ou presumidamente. Para que se caracterize, propriamente, uma mudança jurisprudencial passível de ensejar a atuação do direito no sentido da proteção da confiança, exige-se a frustração de uma expectativa quanto às conseqüências jurídicas de comportamentos orientados por uma base legítima²⁴⁶.

Nesse aspecto, tem-se que a base da confiança, um dos elementos necessários à concepção de sua proteção jurídica, dependerá do grau de vinculação exercida pela orientação jurisprudencial modificada, isto é, de sua capacidade de gerar, efetivamente, confiança. Faz-se necessário, assim, que a decisão judicial modificada tivesse, anteriormente, aptidão para

²⁴² PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. I. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156.

²⁴³ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 599-600.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007.

²⁴⁵ A autora pontua que, na hipótese, o próprio Supremo Tribunal Federal, por meio de seus Ministros, proferiu inúmeras decisões monocráticas com fundamento na existência de “jurisprudência pacificada” sobre a constitucionalidade do diploma normativo em questão, induzindo a crença na definitividade do entendimento anterior. Ver: DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

funcionar como pauta de conduta, ou seja, fosse dotada de considerável carga normativa,²⁴⁷ digna de confiança²⁴⁸.

Segundo Humberto Ávila²⁴⁹, a necessidade de se proteger a confiança é diretamente proporcional ao grau de vinculação e de pretensão de permanência da decisão. Pontua o autor que, formalmente, no ordenamento jurídico brasileiro, apenas as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou aquelas proferidas em sede de controle difuso sucedidas de Resolução suspensiva de eficácia da norma editada pelo Senado Federal, possuem eficácia vinculante legalmente estabelecida, sendo dotadas de força normativa atribuída pelo próprio ordenamento jurídico²⁵⁰. Todavia, também devem ser consideradas as hipóteses em que a força normativa da decisão decorre da sua própria materialidade, vinculada ao seu conteúdo ou à natureza do seu órgão prolator.

Naturalmente, os chamados precedentes obrigatórios²⁵¹, referidos por Luiz Guilherme Marinoni, produzem uma base qualificada de confiança, porquanto, embora não possuam eficácia vinculante formal, possuem finalidade orientadora positivada no próprio ordenamento jurídico, decorrente da própria função constitucional atribuída aos Tribunais Superiores e ao Supremo Tribunal Federal, especialmente no que diz respeito ao rito da repercussão geral, aos instrumentos de solução de casos repetitivos e a sistemática de vinculação aos precedentes consagrada pelo Código de Processo Civil de 2015²⁵².

Uma vez compreendida e identificada a base de confiança, exige-se, para que se cogite de sua proteção, a efetiva existência de confiança por parte do jurisdicionado e o seu exercício, por meio da prática de atos ou comportamentos concretos de disposição de direitos

²⁴⁷ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

²⁴⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Recurso extraordinário e recurso especial: do *jus litigatoris* ao *jus constitutionis***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

²⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁵⁰ Registre-se que parte da doutrina brasileira considera ter ocorrido mutação constitucional em face do fenômeno da *dessubjetivação* das formas processuais constitucionais, de modo que o artigo 52, X, da Constituição Federal teria sido esvaziado, revestindo-se a Resolução Suspensiva do Senado Federal de efeitos de mera publicidade. Para aprofundamento, ver: MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 89-92.

²⁵¹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

²⁵² Não integra o escopo desta pesquisa a investigação quanto à possibilidade de modulação de efeitos das decisões proferidas pelos demais órgãos do Poder Judiciário, tendo-se estabelecido o recorte metodológico na atuação do Supremo Tribunal Federal no exercício do controle de constitucionalidade. Todavia, a doutrina processual contemporânea, exemplificada por Teresa Arruda Alvim, vem admitindo que o Superior Tribunal de Justiça, assim como outros Tribunais, nos limites de sua competência, fundamente-se na proteção da confiança para conferir efeitos prospectivos às suas decisões. Sobre o tema, ver ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

fundamentais de liberdade e de propriedade pautados no entendimento superado²⁵³, sendo tanto maior a proteção quanto mais onerosos, duradouros e de difícil reversão forem esses atos²⁵⁴.

Por fim, perfectibilizando a caracterização dos elementos necessários para que a confiança do cidadão (e do contribuinte, em matéria tributária), por ser legítima, deva ser protegida pelo ordenamento jurídico nos casos de modificação jurisprudencial, encontra-se a efetiva ocorrência da frustração decorrente da mudança, esta entendida por Humberto Ávila como, necessariamente, vinculada a algum grau de restrição de direitos fundamentais de liberdade e de propriedade²⁵⁵.

Conforme identifica Teresa Arruda Alvim²⁵⁶, a necessidade de proteção da confiança legítima dos cidadãos em face das modificações jurisprudenciais, ora detalhada em seus elementos e pressupostos, não encontra relevante posicionamento doutrinário em sentido contrário, assim como se dá em relação ao papel da segurança jurídica enquanto princípio inerente ao Estado de Direito e sobreprincípio fundante da ordem jurídica, tal como anteriormente referido. Todavia, no que diz respeito à utilização da segurança jurídica - aqui considerada em sua inteireza, como conjunto de todos os seus elementos e dimensões - como fundamento para a adoção da técnica da modulação de efeitos, surgem relevantes debates em torno da extensão e dos limites de sua aplicabilidade.

Para os fins propostos neste trabalho, cujo objeto de estudo se volta à análise da utilização dos pressupostos de aplicação da modulação de efeitos, dentre eles a segurança jurídica, pelo Supremo Tribunal Federal, no exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária, a distinção entre as dimensões objetiva e subjetiva da segurança jurídica, considerado seu aspecto material da confiabilidade do direito, mostra-se essencialmente importante.

Isso porque, a partir dos elementos próprios de cada um, poderão resultar distinções entre a utilização, pelo Poder Judiciário, do fundamento “segurança jurídica” em seu sentido objetivo, enquanto “*norma objetiva, abstrata e protetiva de interesses coletivos que serve, portanto, como instrumento de proteção das ‘confianças’ ou do ‘conjunto de confianças’ no ordenamento jurídico*”²⁵⁷, e em seu sentido subjetivo, enquanto norma protetiva concreta e subjetivamente orientada à proteção de uma confiança específica.

²⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁵⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Recurso extraordinário e recurso especial: do jus litigatoris ao jus constitutionis**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

²⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁵⁶ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 382.

Como decorrência do raciocínio acima exposto em torno dos elementos próprios de cada uma dessas dimensões, Humberto Ávila conclui que “*o primeiro seria vinculado, portanto, à justiça geral; enquanto o segundo, à justiça individual*”²⁵⁸, constatação que o leva a pontuar que a aplicação de ambos deve ser harmonizada, já que, em determinadas situações, a garantia de um pode levar à supressão do outro, na medida em que a proteção da confiança figuraria antes como uma limitação da segurança jurídica (considerada em sua totalidade²⁵⁹) do que, propriamente, uma decorrência lógica daquele princípio.

A problemática resultante desse possível conflito e as possíveis alternativas de harmonização, no contexto da invocação de “razões de segurança jurídica” para fundamentar a modulação de efeitos das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade em matéria tributária, será examinada no tópico 2.3.2.

2.2 INTERESSE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

No prefácio à obra “Teoria da Segurança Jurídica”, de Humberto Ávila, referencial teórico de grande importância para a pesquisa ora desenvolvida, Alcides Jorge Costa²⁶⁰ chama a atenção para a circunstância de que, muito embora se dedique grande esforço doutrinário na conceituação da segurança jurídica para fins de se investigar as hipóteses legais autorizadas da modulação de efeitos, a mesma dedicação não é conferida à investigação do conteúdo semântico da expressão “excepcional interesse social”, presente no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, ou “interesse social” referido pelo artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil, “excepcional interesse público”, referido na Lei nº 11.417/2006, que regulamenta a edição de Súmulas Vinculantes, ou, ainda, dos “interesses gerais” aos quais faz referência a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Sem pretender, nas breves considerações prefaciais, desenvolver a problemática (a qual já foi abordada no capítulo 1.1.2 desta pesquisa), o autor se limita a pontuar que, independentemente da construção teórica que se estabeleça em torno do conceito

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 382

²⁵⁹ Sobre o ponto, o Humberto Ávila, a segurança jurídica somente pode ser compreendida em sua inteireza, isto é, mediante a análise de todas as suas dimensões, de modo que a garantia da segurança jurídica somente ocorreria a partir da consideração sintética e equilibrada de todas as suas perspectivas, inclusive temporais – passado, presente e futuro. Nesse cenário, a proteção da confiança, ao passo que se debruça sobre os efeitos dos atos normativos sobre o passado, representa uma mitigação da segurança jurídica objetiva (estabilidade e credibilidade do ordenamento), presente e futura, sob uma perspectiva coletiva. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 9-10: “Interesse para quem? Para toda a sociedade ou para algum segmento dela? Excepcional no juízo de quem? De toda a sociedade ou de um de seus segmentos? Haveria outras perguntas a fazer, mas este não é o lugar apropriado. O que quero ressaltar é que, em nome de um ‘excepcional interesse social’ se atinja a segurança do contribuinte”.

(cujo conteúdo é indeterminado), sua materialização deverá resultar, em última análise, na concretização da segurança jurídica do contribuinte.

A partir dessas provocações, passa-se a investigar o “interesse social”, ou o “interesse público”, ou os “interesses gerais”, na forma como descrita pelo legislador ordinário em cada caso, à luz das concepções da dogmática contemporânea que, mediante a releitura dos institutos do direito administrativo empreendida a partir da pauta axiológica da Constituição Federal de 1988 e do Estado Democrático de Direito nela estabelecido, dissocia o clássico conceito administrativista de interesse público dos interesses do Estado.

O fenômeno da constitucionalização do direito é descrito por Luís Roberto Barroso²⁶¹ como o resultado de uma expansão da eficácia normativa das normas constitucionais por todo o sistema jurídico, ressignificando todo o sistema de normas infraconstitucionais, de modo a compatibilizá-lo com os valores, as finalidades públicas e os comportamentos contemplados pelos princípios e regras elencados pelo constituinte, pautando, inclusive, as relações entre o Estado e os particulares.

Os reflexos da constitucionalização no direito administrativo brasileiro são descritos por Gustavo Binbenbojm²⁶², que reporta a redefinição das categorias básicas desse ramo do direito, tais como “interesse público”, “serviço público” e “poder de polícia”, como uma recente e tardia evolução dogmática promovida “*em deferência à Supremacia da Constituição e à centralidade dos direitos fundamentais na ordem jurídica e na própria estrutura teleológica do Estado*”. Afirma o autor que esse movimento, decorrente da percepção de que a dignidade da pessoa humana se sobrepõe ao Estado, resulta na concepção de que o Estado constitui uma instrumentalidade cuja finalidade se volta à plena realização dos direitos fundamentais.

Pondera o autor que, ao lado das concepções clássicas dos direitos fundamentais, considerados sob um ângulo subjetivo, enquanto “direitos de defesa” e “direitos a prestações positivas” e “direitos à organização e ao procedimento” (nos quais se enquadram os direitos de liberdade e de propriedade, bem como às prestações estatais que assegurem o “mínimo existencial” para que seja viabilizado o seu exercício e, ainda, à manutenção de estruturas institucionais que lhe assegurem exigi-las²⁶³), figura também uma dimensão objetiva desses

²⁶¹ Não integra o escopo desta pesquisa o aprofundamento teórico nas origens, características e pressupostos do processo constitucionalização do Direito. Para aprofundamento, remete-se à leitura da síntese de seus elementos e de suas implicações, nos variados ramos do direito, empreendida por Luís Roberto Barroso: BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Boletim da Faculdade de Direito**, Universidade de Coimbra, v. 81, 2005.

²⁶² BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. São Paulo: Renovar, 2008. p. 72.

²⁶³ Para aprofundamento, ver: MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

direitos, concebida pela doutrina alemã, no sentido de que sejam observados não apenas sob o ângulo individual, mas do ponto de vista de toda a comunidade²⁶⁴.

Nessa perspectiva, surgem deveres de proteção e de promoção por parte do Estado, passando-se à compreensão de que a proteção dos direitos fundamentais, em sua dimensão objetiva, pode servir de fundamento para a restrição de direitos fundamentais em seus aspectos meramente individuais²⁶⁵. Tratar-se-ia, nesses casos, do papel estatal de “proteger” e “promover” a concretização otimizada das dimensões subjetiva e objetiva do mesmo direito fundamental.

Essa compreensão do papel do Estado na persecução e concretização dos direitos fundamentais, no processo de constitucionalização, mostrou-se incompatível com a clássica – e hoje superada – visão do que se entendia como “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. Odete Medauar²⁶⁶ quanto ao ponto, afirma que a única leitura possível do princípio, à luz da ordem constitucional, é a de que sua atual roupagem, sob a denominação de “princípio do atendimento ao interesse público” ou “princípio da finalidade”, *“direciona a Administração no sentido da realização do interesse da coletividade, e não de interesses fazendários, das autoridades, dos partidos políticos”*.

Luís Roberto Barroso²⁶⁷, em análise das implicações específicas do fenômeno da constitucionalização no direito administrativo, afirma que se operou a reformulação qualitativa das relações entre Administração e administrado, redefinindo-se o paradigma tradicional da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Quanto ao ponto, o autor se utiliza da distinção entre *“interesse público primário”*, de um lado, e *“interesse público secundário”*, de outro: enquanto o primeiro estaria relacionado ao interesse da coletividade, compreendendo valores como justiça, segurança e bem-estar social, o segundo diria respeito ao interesse particular dos entes estatais, isto é, aos interesses próprios das Fazendas Públicas, do erário, dos órgãos da administração. Esse último, conclui o autor, *“jamais desfrutará de uma supremacia a priori e abstrata em face do interesse particular”*.

²⁶⁴ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. São Paulo: Renovar, 2008.

²⁶⁵ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. São Paulo: Renovar, 2008.

²⁶⁶ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 127-128.

²⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Boletim da Faculdade de Direito**, Universidade de Coimbra, v. 81. p. 233-289, 2005. p. 271.

A propósito do interesse público visto à luz da constitucionalização do direito administrativo, Tarcísio Vieira de Carvalho Neto²⁶⁸ empreende detalhada investigação acerca de seu conteúdo material para concluir que o anteriormente denominado “princípio da supremacia do interesse público” deve ser interpretado, hoje, como “prevalência dos interesses públicos”. Para tanto, o autor propõe a sua decomposição em três subprincípios, os quais devem nortear a atuação da Administração: (i) a vedação ao atendimento de interesses de cunho particular dos entes estatais (desprovidos de amplitude coletiva); (ii) a obrigatoriedade de que sejam ponderados todos os interesses públicos envolvidos em determinada situação fática sob exame; e (iii) a necessidade de que sejam explicitados os fundamentos pelos quais se optou pelo atendimento de um interesse público em detrimento dos demais.

Mostra-se especialmente relevante, para os fins propostos neste trabalho, as conclusões de Carlos Vinícius Alves Ribeiro²⁶⁹ a respeito da necessária “determinabilidade” do conceito de interesse público, o qual, segundo o autor, não pode ser invocado abstratamente pela Administração como respaldo da prática de atos estatais que venham a resultar, eventualmente em restrições de direitos fundamentais dos cidadãos. Registra o autor que, no contexto do Estado Democrático de Direito, a atuação estatal pautada em razões de interesse público exige a concretização do conceito, inclusive apontando-se o fundamento normativo de sua utilização²⁷⁰.

Mencione-se, ainda, o diálogo doutrinário instaurado por Humberto Ávila²⁷¹ em torno da possibilidade de caracterização da “supremacia do interesse público” como norma-princípio do direito, posicionando-se no sentido de que não haveria que se falar em “supremacia”, propriamente, ao se considerar que “*os interesses privados consistem em uma parte do interesse público*”, alcançando as conclusões de que (i) não há uma norma princípio de supremacia do interesse público sobre o particular no direito brasileiro e (ii) a dinâmica passível de informar as relações entre interesses públicos e particulares, ou entre Estado e cidadão, no direito

²⁶⁸ CARVALHO NETO, Tarcísio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2015. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

²⁶⁹ ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius. Interesse público: um conceito jurídico determinável. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**, São Paulo: Atlas, 2010.

²⁷⁰ Esclarece o autor que “*não basta que a administração diga que fará ou deixará de fazer algo, eventualmente atingindo interesses legítimos de indivíduos, por essa ação ou inação de interesse público. É preciso recheiar o conceito, destrinchá-lo, dizer qual é efetivamente o interesse público naquele caso concreto e qual regra jurídica lhe atribui superioridade legítima*”. ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius. Interesse público: um conceito jurídico determinável. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**, São Paulo: Atlas, 2010.

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: SARLET, Ingo (org.). **O direito público em tempos de crise: estudos em Homenagem a Ruy Ruben Ruschel**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 99-127.

brasileiro, é a que se funda no “postulado da unidade da reciprocidade de interesses”, que implica uma ponderação de princípios fundada na pauta axiológica constitucional.

Em resposta a esse posicionamento, Fábio Medina Osório²⁷² defende que o ordenamento jurídico brasileiro admitiria, sim, a superioridade do interesse público sobre o privado, passível de ser implicitamente extraído de inúmeras restrições a direitos individuais legal e constitucionalmente previstas. Todavia, em que pese a divergência afeta ao âmbito da conceituação jurídica, também conclui o autor que efetivação da prevalência do interesse público sobre o particular, *“na órbita judicial, somente pode ocorrer nos casos concretos, jamais de forma abstrata (enquanto princípio), absoluta, radical e inafastável, como, de resto, ocorre com o fenômeno jurídico nessa esfera”*.

Nesse contexto, ganham relevo as conclusões de Paulo Otero²⁷³ que, embora construídas sobre as bases da Constituição portuguesa, revelam-se plenamente compatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, tal como alertado por Tarcísio Vieira de Carvalho Neto²⁷⁴, em razão de ter a Constituição Federal de 1988, a exemplo da Carta portuguesa, eleito a dignidade da pessoa humana como fundamento da república em seu artigo 1º. De acordo com o raciocínio desenvolvido pelo autor português, o Estado Democrático de Direito adota uma concepção personalista para a compreensão das relações entre o Estado e as posições jurídicas subjetivas dos cidadãos, da qual resulta uma prevalência absoluta do núcleo essencial do princípio da dignidade da pessoa humana sob quaisquer aspectos da realização do interesse público.

Conclui Paulo Otero²⁷⁵ que, em sendo a dignidade da pessoa humana a pedra fundamental do ordenamento e diretriz da interpretação constitucional, sua realização se torna indissociável do conceito de interesse público. Tal constatação leva Tarcísio Vieira de Carvalho Neto²⁷⁶ a concluir, respaldados por manifestações das Cortes Constitucionais portuguesa e alemã, que *“mesmo diante do interesse público relacionado à segurança nacional ou insito a uma forte emergência econômica ou financeira, não se pode justificar o sacrifício demasiado à dignidade humana”*.

A compreensão até aqui desenvolvida acerca do interesse público se mostra relevante para a investigação ora proposta na medida em que, assim como a dignidade da pessoa humana,

²⁷² OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? **Revista de Direito Administrativo**, n. 220, p. 69-107, abr./jun. 2000. p. 103.

²⁷³ OTERO, Paulo. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2013. v. I.

²⁷⁴ CARVALHO NETO, Tarcísio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2015. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

²⁷⁵ OTERO, Paulo. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2013. v. I.

²⁷⁶ CARVALHO NETO, Tarcísio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2015. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 42.

ora referida como elemento calibrador da realização do interesse público, também a segurança jurídica, vista no tópico 2.1, figura como “subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito”, tal como delimitado por Ingo Sarlet, em obra já citada neste trabalho. Essa constatação corrobora a conclusão do autor no sentido de que “*a ideia de segurança jurídica encontra-se umbilicalmente vinculada à própria noção de dignidade da pessoa humana*²⁷⁷”, na medida em que, conforme aduz o autor, não se poderá conceber o efetivo respeito à dignidade dos cidadãos caso não lhes sejam assegurados um ambiente de estabilidade jurídica, confiança no funcionamento das instituições estatais e na própria credibilidade de suas posições jurídicas.

O elo ora identificado conduz à conclusão de que, no Estado Democrático de Direito, não poderá existir interesse público (ou “interesse social”, na acepção adotada pelo legislador ordinário ao se referir a algumas hipóteses de modulação de efeitos) que esteja dissociado da persecução da máxima realização da segurança jurídica, a qual, como visto, figura como princípio basilar da própria ordem jurídica, pressuposto de justificação e de integração do modelo paradigmático de Estado. Se o interesse público se volta à persecução dos direitos fundamentais da coletividade, também se volta, naturalmente, à garantia da segurança jurídica.

Nesse aspecto, retomam-se as premissas de Humberto Ávila²⁷⁸, expostas no tópico anterior, em torno das dimensões subjetiva e objetiva do aspecto material da segurança jurídica: ao mesmo tempo em que se manifesta, de um lado, como norma subjetiva voltada à proteção da confiança concreta, exercida por sujeitos determinados que tiveram seus direitos fundamentais de liberdade e de propriedade restringidos por comportamento contraditório do Estado, de outro, apresenta-se como norma objetiva, abstrata e protetiva de interesses coletivos, caracterizando-se como instrumento de proteção do conjunto de confianças fundadas na estabilidade e na credibilidade institucional do ordenamento jurídico.

Vislumbra-se, dessa forma, associação direta entre a realização do interesse público (ou interesse social) e a dimensão objetiva da segurança jurídica, na forma como delimitada a partir da decomposição estrutural do princípio proposta por Humberto Ávila.

Como visto no tópico anterior, enquanto dimensões antagônicas do mesmo princípio, a realização da proteção da confiança em benefício da segurança de alguns (justiça individual)

²⁷⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 21, p. 1-39, mar./abr./maio 2010. p. 7-8. Disponível em: <https://www.olibat.com.br/documentos/SARLET.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

²⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

importa, em certa medida, na restrição da segurança jurídica em seu sentido objetivo (justiça geral), especialmente em relação aos seus elementos da cognoscibilidade e da calculabilidade²⁷⁹. Fenômeno semelhante ocorre em relação à realização do interesse social mediante a prestação de deveres estatais de proteção e de promoção de interesses coletivos, os quais podem resultar na restrição de direitos fundamentais em seus aspectos individuais, tal como salientado pela doutrina de Gustavo Binbenojm, já referida²⁸⁰. Em ambas as hipóteses, depara-se com um necessário juízo de ponderação, a se orientar no sentido da máxima realização possível dos objetivos constitucionais.

Transladando-se esse cenário para o direito tributário, retomam-se as noções pertinentes ao conceito de Estado Fiscal²⁸¹, inerente ao modelo de Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988 (tal como desenvolvido no tópico 1.2), assim como as conclusões em torno da dependência material do Estado em relação à tributação no que diz respeito ao financiamento dos custos de implementação dos direitos fundamentais, para se constatar que a persecução do interesse social, no âmbito do controle de constitucionalidade em matéria tributária, além de vinculada à garantia da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, também se conecta à necessidade de manutenção das estruturas institucionais do Estado financiadas pelo exercício da tributação.

A aplicabilidade desses pressupostos por ocasião da utilização da técnica da modulação de efeitos, uma vez fixadas as balizas de sua legitimação e justificação, será examinada no tópico subsequente.

2.3 APLICABILIDADE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Ao se adentrar o exame do conteúdo material dos pressupostos de aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, retomam-se as premissas, já estabelecidas em capítulo anterior, de que o controle de constitucionalidade nessa seara estará vinculado à concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes, seja pela proteção das garantias individuais (elevadas à condição de cláusulas pétreas), seja pela garantia do funcionamento da estrutura de repartição de competências rígidas, ambas voltadas ao propósito da limitação ao poder de tributar, sem que sejam desconsiderados, por outro lado, o

²⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁸⁰ BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. São Paulo: Renovar, 2008.

²⁸¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012; FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

dever fundamental de pagar tributos²⁸² e o papel da tributação na realização dos objetivos do Estado, considerado o modelo de Estado Fiscal²⁸³, inserido no paradigma do Estado Democrático de Direito como um de seus pressupostos de manutenção.

Como visto, a concretização desses direitos, por sua vez, dependerá do exercício de uma jurisdição constitucional que vislumbre, tanto nas garantias individuais quanto nas competências tributárias rigidamente delimitadas, conceitos jurídicos cujos sentidos deverão ser extraídos da pauta axiológica constitucional e de seu contexto de formação, de modo que a modulação de efeitos, enquanto inserida no controle de constitucionalidade, estará vinculada às mesmas balizas e aos mesmos pressupostos, voltando-se à maximização da eficácia dos objetivos constitucionais.

Significa dizer, em outras palavras, que, em sendo a segurança jurídica um dos elementos centrais dessa pauta constitucional de valores que se irradia por todo o ordenamento jurídico e assume papel fundamental na seara tributária, infere-se, por consequência, que a atividade jurisdicional de controle de constitucionalidade, ao mesmo tempo em que figura como mecanismo de garantia e de promoção da segurança jurídica, também, ela própria, está submetida à segurança jurídica, isto é, limitada pelas balizas da sua máxima realização.

Da mesma forma, sob a concepção de que o interesse social, enquanto conceito jurídico indeterminado cujo conteúdo semântico, no Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, é preenchido pela realização da pauta axiológica constitucional traduzida pelos direitos fundamentais da coletividade, constata-se que, no exercício da jurisdição constitucional, a persecução do interesse social, ainda que resulte na restrição pontual de direitos fundamentais sob a perspectiva individual - sendo calibrado e limitado pelo princípio da dignidade da pessoa humana -, deverá se orientar pela realização do interesse público visto como interesse da coletividade, e não como interesse pessoal dos entes estatais.

A técnica da modulação de efeitos, portanto, uma vez utilizada pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade, vê-se, automaticamente, inserida nesse contexto: ao passo que, de um lado, é invocada para preservar a segurança jurídica sobre determinada situação fática a ser impactada pela atividade do Poder Judiciário, sua utilização, de outro, não poderá resultar em violação da segurança do sistema jurídico como um todo, orgânica e universalmente considerado. O interesse social, à luz das considerações expostas em tópico

²⁸² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012; FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

²⁸³ FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

anterior, amolda-se ao mesmo raciocínio, na medida em que adoção da técnica em nome da preservação de excepcional interesse social não poderá resultar, ao final, na restrição de aspectos ou dimensões que compõem o interesse da coletividade, tampouco da própria segurança das relações jurídicas.

Nesse contexto, passa-se a discorrer, nos tópicos subsequentes, sobre a materialização desses pressupostos nas hipóteses em que a técnica da modulação de efeitos possa vir a ser utilizada pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.

2.3.1 Nas Declarações de Inconstitucionalidade de Lei Tributária

A partir do racional desenvolvido nos tópicos antecedentes, torna-se possível compreender a afirmação de Humberto Ávila²⁸⁴ no sentido de que, a rigor, a adoção da técnica de modulação de efeitos consubstancia o exercício de um juízo de ponderação: comparam-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei (*ex tunc*), de um lado, com os efeitos da declaração de simples incompatibilidade, de outro, que resultará na manutenção dos efeitos produzidos pela norma, total ou parcialmente, de modo a fixar-se marco temporal específico para sua invalidação (que poderá ser a data da decisão ou data futura a ser fixada). Busca-se identificar qual deles se revela mais adequado à promoção dos objetivos constitucionais.

O parâmetro dessa ponderação, elemento central da tese desenvolvida pelo autor, consiste na realização da segurança jurídica em sua inteireza, isto é, considerado o equilíbrio entre todas as suas dimensões e perspectivas (expostas no tópico 2.1), na medida em que não seria possível empreender uma avaliação adequada do princípio, concluindo-se pela sua violação, “*de maneira pontual e sob a perspectiva retrospectiva, mas segundo uma avaliação global e simultaneamente momentânea (presente), retrospectiva (passado) e prospectiva (futuro)*”²⁸⁵.

Evidencia-se, nesse cenário, uma primeira problemática em torno da adoção da técnica da modulação de efeitos: por resultar, essencialmente, na manutenção de efeitos passados de atos normativos contrários ao direito (conforme desenvolvido no tópico 1.1.1), a sua utilização, por si só, viola a segurança jurídica em sua dimensão objetiva, isto é, nos aspectos da credibilidade e da estabilidade do direito²⁸⁶. Nesse sentido, Humberto Ávila²⁸⁷ aponta que os

²⁸⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 574: “*É preciso saber qual dos dois efeitos promove mais a Constituição – a nulidade da lei (Nichtigkeit) ou a sua manutenção (Normerhaltung)*”.

²⁸⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 574-575.

²⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁸⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

três pilares do aspecto material da segurança jurídica estudados no tópico anterior, quais sejam, a cognoscibilidade, a calculabilidade e a confiabilidade do direito, sofrem restrições quando se cogita da atribuição de eficácia *ex nunc* a decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

No que se refere à cognoscibilidade, observa-se uma desestabilização daquilo que o autor denomina “segurança de orientação” desempenhada pelo Direito em relação aos seus destinatários, isto é, da certeza sobre qual será a norma aplicável sobre determinada situação fática, se aquela decorrente da previsão abstrata da lei ou se aquela decorrente da interpretação dada pelo Poder Judiciário. Relembra o autor que, no Estado de Direito, no qual a segurança jurídica exerce papel instrumental para a realização dos direitos de liberdade, exige-se, necessariamente, um nível mínimo de certeza dos destinatários quanto à validade, à vigência e a eficácia das normas, dispostas em um sistema estável no qual seja possível o planejamento de seus negócios²⁸⁸.

A confiabilidade do direito, por sua vez, é restringida em razão dos impactos da manutenção dos efeitos da norma inconstitucional na credibilidade e na eficácia do ordenamento jurídico, porquanto resulta na violação da lógica jurídica de causa e consequência entre norma e conduta, tanto para as autoridades estatais quanto para os cidadãos: para os primeiros, instala-se a crença de que a prática de atos contrários ao direito não resultará na aplicação da consequência; para os segundos, instaura-se a dúvida sobre qual conduta será adotada pela autoridade estatal e sobre qual das eficácias da norma será finalmente aplicada em consequência da que vier a ser eventualmente adotada²⁸⁹.

Também a calculabilidade do direito, por fim, sofre restrições quando se admite a atribuição de eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade, na medida em que se lhe é retirada a previsibilidade da conduta alheia, inclusive da conduta estatal, e se fragiliza a própria vinculatividade do direito²⁹⁰.

Por essas razões, conclui autor que, na estrutura principiológica do Estado de Direito, a modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade possui margem de aplicação substancialmente restrita, sendo admissível apenas nas hipóteses em que a falta de modulação, em determinado contexto, resultaria em uma ofensa ainda maior à Constituição reconhecida quando da declaração da inconstitucionalidade da norma²⁹¹. Nesse sentido, a adoção da técnica

²⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁸⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

da modulação de efeitos presume que, de uma forma ou de outra, o espectro da segurança jurídica será quebrado, devendo-se buscar, então, a menor extensão possível dessa quebra.

Nessa perspectiva, retomam-se as considerações postas no início do tópico 2.3.1 quanto à necessidade de se compatibilizar a técnica da modulação de efeitos com a circunstância de que a sua mera utilização, por si só, já implica na restrição de aspectos da própria segurança jurídica, malferindo elementos inerentes aos pressupostos da cognoscibilidade, da calculabilidade e da confiabilidade do direito²⁹², e, por essa razão, põe em xeque o atendimento do interesse social na realização máxima dos objetivos constitucionais, considerados globalmente.

Como visto, em razão dessa inicialmente paradoxal relação configurada entre, de um lado, o instrumento concebido para se assegurar segurança jurídica e, de outro, a própria preservação da segurança jurídica em sua inteireza, alcança-se a conclusão de que a modulação de efeitos por ocasião das declarações de inconstitucionalidade será cabível nas hipóteses em que a falta de modulação resultaria em uma ofensa ainda maior à Constituição do aquela reconhecida quando da declaração da inconstitucionalidade da norma²⁹³.

Trata-se de raciocínio que se amolda ao propósito do legislador delineado na exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999 - instrumento introdutor da técnica no ordenamento jurídico nacional -, o qual, como visto no tópico 1.1.1, fundamentou a inserção da regra de modulação de efeitos no controle concentrado de constitucionalidade (exercido por via de ação) na possibilidade de que a declaração de inconstitucionalidade se mostre inadequada - acarretando possível violação a outros princípios constitucionais - ou nos casos em que a lacuna decorrente da declaração de inconstitucionalidade possa vir a estabelecer situação jurídica ainda mais afastada da vontade constitucional.

Esse entendimento já foi expressamente manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.797-ED²⁹⁴, muito embora

²⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁹⁴ Colhe-se do voto do Ministro Ayres Britto, relator para acórdão: “Entendo que a proposição nuclear, em sede de fiscalização de constitucionalidade, é a da nulidade das leis e demais atos do Poder Público, eventualmente contrários à normatividade constitucional. Isto por imposição do princípio da supremacia da Constituição. Todavia, situações há que demandam uma decisão judicial excepcional ou de efeitos limitados ou restritos, porque somente assim é que se preservam princípios constitucionais outros, também revestidos de superlativa importância sistêmica, como a segurança jurídica e o próprio acautelamento, ora do meio social (sobretudo pela preservação da ordem pública), ora do chamado meio ambiente. (...) É dizer, panoramas em que a não salvaguarda do protovalor da segurança jurídica implica ofensa à Constituição ainda maior do que aquela declarada na ação direta. Passando o sistema constitucional a experimentar desequilíbrio entre o que se perde e o que se ganha com a declaração mesma de inconstitucionalidade.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2797 ED**. Pleno. Rel. Min. Menezes Direito. Rel. p/ Acórdão Min. Ayres Britto. DJe 28/02/2013).

em temática de direito penal e improbidade administrativa, no qual se reconheceu o cabimento da modulação de efeitos em face da necessidade de preservação máxima dos bens jurídicos tutelados pela Constituição Federal, considerando-se que os efeitos decorrentes da natural eficácia *ex tunc* da declaração, naquele caso, causariam mais danos à ordem jurídica do que aqueles danos inerentes à flexibilização da teoria da nulidade dos atos inconstitucionais.

A transposição desse quadro para o direito tributário, portanto, deverá ser empreendida a partir das noções desenvolvidas no tópico 1.2 deste trabalho, no qual se alcançou a conclusão de que a jurisdição constitucional, nessa seara, deve se orientar no sentido da concretização dos dois pontos de contato existentes entre o Sistema Constitucional Tributário e os direitos fundamentais, quais sejam: as garantias individuais dos contribuintes, formais e materiais; e a rígida delimitação de competências tributárias, ambos voltados ao propósito da limitação do poder de tributar.

É com base nessas premissas que Humberto Ávila²⁹⁵, ao abordar a modulação de efeitos em matéria tributária, pontua que qualquer análise quanto à legitimidade de sua utilização nessa seara deverá considerar que, contrariamente ao que ocorre no modelo alemão - que serviu de inspiração para a introdução do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 no ordenamento jurídico brasileiro -, não há, no exercício do controle de constitucionalidade sobre o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, margem de ponderação concreta entre princípios para fins de se concluir pela legitimidade de determinada incidência tributária.

Isso porque, como pondera o autor, o sistema brasileiro, composto essencialmente por regras de competência detalhada e analiticamente descritas no próprio texto constitucional, limita o exercício do controle jurisdicional à verificação quanto ao exercício, pelo legislador, do poder de tributar, nos limites das esferas de competência nela fixadas e dos princípios constitucionais que as conformam. Em síntese, afirma que, como efeito geral da positivação, e em sendo o papel do controle de constitucionalidade, no Estado de Direito, o de assegurar a Supremacia da Constituição mediante a garantia da máxima realização dos objetivos constitucionais, o próprio sistema exige que seja considerado nulo o exercício do poder de tributar fora daqueles limites.²⁹⁶ Tal raciocínio se alinha às conclusões alcançadas no tópico 1.1 do capítulo anterior de que a delimitação rígida de competências figura como instrumento viabilizador da divisão de poderes que, por sua vez, constitui-se como um dos pilares fundantes do Estado de Direito, fundado na limitação do poder estatal. Essas concepções, no âmbito do

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

²⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

direito tributário, amoldam-se às delimitações de competência tributária e às limitações ao poder de tributar, respectivamente, fundamentos do próprio sistema.

Diante desse quadro, partindo-se de um detalhado exame do modelo alemão de controle de constitucionalidade, bem como das hipóteses nas quais o Tribunal Constitucional daquele país se utiliza da modulação de efeitos, Humberto Ávila²⁹⁷ conclui que, de modo geral, o espaço para a adoção da técnica, no direito brasileiro, é substancialmente mais restrito, na medida em que enquanto, na Constituição Federal de 1988, o controle de constitucionalidade é regulado pelo próprio texto constitucional com a finalidade de afastar, com a maior abrangência possível, qualquer tipo de violação às suas disposições, na Alemanha, esse papel é deixado a cargo do Poder Legislativo. Especificamente no direito tributário brasileiro, pelas características que lhe são próprias, tal espaço seria inexistente em relação às normas instituidoras de tributos.

Extraí-se do panorama traçado pelo autor sobre a adoção da técnica da modulação de efeitos pelo Tribunal Constitucional alemão que, naquela Corte, ao decidir-se pela modulação (e, ao invés de se declarar a inconstitucionalidade da lei, declarar-se sua “incompatibilidade”), em regra, está-se diante de hipóteses que envolvem leis deficitárias ou antiisonômicas, isto é, que instituem benefícios ou concretizam direitos fundamentais, mas de modo não universal e, portanto, inconstitucional; ou de leis editadas em cumprimento a um dever de ação estatal quanto à concretização de direitos fundamentais, nos casos em que tal dever, incumbido ao Poder Legislativo, é cumprido de modo insatisfatório ou incompleto²⁹⁸. Nesses casos, ao se reconhecer a inconstitucionalidade em razão da insuficiência da ação estatal, promove-se a modulação de efeitos de modo que a declaração de nulidade não venha a suprimir a extensão positiva da norma.

Identificam-se, assim, a conjugação dos elementos consubstanciados na existência de dever de ação estatal, na liberdade de configuração material da ação estatal - sendo estabelecida pela Constituição apenas a finalidade a ser atingida - e na incapacidade da declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc* de reestabelecer o estado de constitucionalidade,

²⁹⁷ Sobre as diferenças estruturais entre os sistemas brasileiro e alemão, é mencionado que a Lei Fundamental alemã, contrariamente à brasileira, possui conteúdo essencialmente principiológico e não regula, ela mesma, os procedimentos de controle de constitucionalidade, que são estabelecidos pelo legislador, o que confere ampla liberdade à jurisdição constitucional. Não há, como na Constituição Federal brasileira, disposições sobre a eficácia das declarações de inconstitucionalidade, por exemplo. Além disso, no que diz respeito às regras de competência tributária, a Lei Fundamental alemã apenas veicula indicações de espécies tributárias, sem determinar aspectos das hipóteses de incidência (tal como a brasileira), de modo que a atividade de controle de constitucionalidade exercida sobre elas se dá sobre o exercício da liberdade conferida ao legislador (à luz dos princípios constitucionais). A atividade do Supremo Tribunal Federal, de outro lado, está centrada na verificação do exercício do poder de tributar nos limites fixados pela própria Constituição Federal, à luz dos princípios constitucionais tributários. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 543-546.

²⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

como pressupostos clássicos da modulação de efeitos empreendida pelo Tribunal Constitucional alemão. Conforme conclui o autor, nenhum desses três elementos se mostra presente nas hipóteses envolvendo as normas do Sistema Tributário Nacional instituído pela Constituição Federal de 1988²⁹⁹.

Isso porque, ao delimitar competências tributárias rígidas, a Constituição Federal confere poder aos entes políticos para instituir tributos, mas não determina a obrigatoriedade do exercício dessa competência. Da mesma forma, não confere liberdade de configuração material ao legislador, já que as hipóteses materiais de incidência tributária já são previamente definidas no texto constitucional. Ainda, a declaração de nulidade de lei instituidora de tributo³⁰⁰ não deixa de restaurar o estado de constitucionalidade, já que, por se tratar de competência que pode não ser exercida, a eliminação da lei não gera um estado de inconstitucionalidade ou sequer lacuna normativa.

Vale dizer que, adicionalmente a essas hipóteses clássicas, Humberto Ávila registra que a Corte Constitucional alemã vem, mais recentemente, ampliando as possibilidades de declaração de incompatibilidade, passando a admiti-la nos casos em que se fazem presentes “razões de segurança jurídica” ou “expectativa de planejamento orçamentário do Estado”. Consoante pontua o autor, tais modalidades vêm sendo invocadas, no Brasil, como fundamentos para postulações de que as decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária venham a ter seus efeitos modulados. É sobre elas que, portanto, será empreendido maior aprofundamento.

Humberto Ávila³⁰¹ registra que, sob a denominação “razões de segurança jurídica”, entende-se, na Corte Constitucional alemã, que estão incluídas as situações em que a declaração de nulidade resultaria em um “vácuo jurídico” ou em um “estado de incerteza” sobre determinadas relações jurídicas, tais como, por exemplo, na hipótese de se declarar inconstitucional, por razões formais, lei que institui um benefício social cuja regulamentação depende de lei e que, portanto, só existia com base naquela lei invalidada. Em suma, demonstra-se que, no modelo alemão, importado pelo ordenamento jurídico brasileiro, a modulação de efeitos com base em razões de segurança jurídica somente é admitida “*como fundamento para*

²⁹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁰⁰ Muito embora a doutrina de Humberto Ávila se refira à declaração de inconstitucionalidade de “norma instituidora de tributo”, adota-se, neste trabalho, o mesmo racional para declarações de inconstitucionalidade de leis tributárias que, muito embora não instituem tributos, regulam (direta ou indiretamente) a tributação a que estão sujeitos os contribuintes (tais como leis que instituem benefícios fiscais), em relação as quais a declaração de inconstitucionalidade resulta em impacto da carga tributária a que estão submetidos. Entende-se, portanto, mais oportuna a referência a “lei tributária”, que será adotada por diante.

³⁰¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 536.

manter benefícios instituídos de modo inconstitucional, e não como base para justificar a restrição de direitos fundamentais”.

Examinando, também, experiências constitucionais no direito comparado e até mesmo a de países de tradição jurídica pautada no *common law*, como no caso da Suprema Corte Norte-Americana, Fábio Martins de Andrade³⁰² conclui que, em todas elas, a relativização da nulidade da lei inconstitucional, mediante a utilização da técnica da modulação de feitos, se dá de forma a afirmar direitos fundamentais do cidadão. Registre-se que, como abordado no tópico 1.1.1, as origens da flexibilização da nulidade da lei inconstitucional no direito norte-americano guardam relação com juízos rescisórios ou revisionais de condenações criminais, feitos com base em posteriores modificações de interpretação da Suprema Corte, o que enseja cautela na transposição de conceitos e raciocínios jurídicos ao direito brasileiro.

Humberto Ávila, fundado nessas constatações em torno da experiência alemã, assim como na construção teórica do princípio abordada no tópico anterior, conclui que a segurança jurídica, enquanto pedra fundamental do Estado de Direito e, especialmente, em sua configuração no ordenamento jurídico brasileiro, não poderá servir de fundamento para a modulação de efeitos de decisões que declarem a inconstitucionalidade de tributos, na medida em que, nessas hipóteses, a atribuição de eficácia prospectiva à decisão resultará, necessariamente, em restrição dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade do contribuinte, já que importará no indevido pagamento de tributo inconstitucional - *“ainda que mediante a vedação à restituição, considerando os pagamentos realizados até a data da declaração”*³⁰³ -.

Humberto Ávila sintetiza seu posicionamento na afirmação de que, em seu arranjo estrutural, a segurança jurídica se constrói enquanto princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, de conotação individualista e limitativa de sua atuação, e, no direito tributário, é materializada tanto na forma de garantias intituladas “limitações ao poder de tributar” quanto na delimitação de competências que situam, em balizas rigidamente definidas, o exercício desse poder. Adiciona, ainda, que a Constituição Federal de 1988 possui inúmeras normas de concretização da segurança jurídica (objetivando-a), todas no sentido da limitação do poder estatal, concluindo que *“a segurança jurídica tributária é um princípio objetivo em favor do cidadão, e não do Estado”*³⁰⁴.

³⁰² ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. Quartier Latin: São Paulo, 2011.

³⁰³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 564.

³⁰⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 565.

A compreensão da segurança jurídica enquanto base estruturante do Estado de Direito, o qual, por sua vez, constrói-se sobre o pressuposto da limitação do poder estatal em favor dos cidadãos é, de fato, decorrência natural e necessária da construção teórica desenvolvida nos tópicos anteriores. Esse raciocínio, todavia, não resulta em consenso doutrinário quanto à afirmação de que a técnica da modulação de efeitos, em matéria tributária, não poderá ser utilizada nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de tributo - ou seja, em desfavor dos contribuintes e no interesse da arrecadação do Estado -.

Pelo contrário, observam-se, nos estudos sobre o tema, diferentes abordagens e conclusões acerca dos reflexos dessa premissa sobre a possibilidade de se cogitar da atribuição de efeitos prospectivos às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária. Ana Paula Ávila³⁰⁵, pautada em argumentação principiológica quanto às relações do princípio com os pressupostos do Estado de Direito, afirma que não haveria espaço para se cogitar do aproveitamento de direitos fundamentais ao Estado, tampouco para admitir, à luz dos corolários da segurança jurídica vinculados à boa-fé e à proteção da confiança, que o Estado se beneficiasse de atos inválidos praticados por ele próprio. Fábio Martins de Andrade³⁰⁶, em sentido semelhante, conclui que o interesse da modificação dos efeitos ordinários da declaração de inconstitucionalidade (*ex tunc*) só podem servir à sociedade, e não ao Estado, como resultaria caso adotada a técnica da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade de leis instituidoras de tributos.

Eurico de Santi³⁰⁷, pautando-se na compreensão – já abordada – de que a própria autorização legal constante do veículo introdutor da técnica no ordenamento jurídico brasileiro (artigo 27 da Lei nº 9.868/99), em sua exposição de motivos, delimita o campo de aplicação da regra às hipóteses de lacuna normativa resultante da declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc*, sustenta que a decisão que declara a inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo é incompatível com a modulação de efeitos, na medida em que o direito à recuperação de valores pagos indevidamente por força da incidência de normas tributárias inconstitucionais já possui limitações próprias inerentes ao próprio sistema tributário,

³⁰⁵ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

³⁰⁶ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. Quartier Latin: São Paulo, 2011.

³⁰⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. FISCOSOFT, 2014/3411. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>, Acesso em: 5 mai. 2021.

consubstanciadas, por exemplo, no prazo prescricional estabelecido para o exercício do direito de pleitear a restituição (artigo 168 do Código Tributário Nacional).

Aduz o autor que, em matéria tributária, a modulação de efeitos somente será cabível para suprir lacunas normativas em relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade, isto é, para regular hipóteses em que não há instrumento jurídico adequado para recepcionar as consequências jurídicas da declaração de inconstitucionalidade, quando delas decorrerem riscos à segurança jurídica ou comprometimento de excepcional interesse social. Reafirmando que, nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo, não há lacuna normativa quanto à absorção das consequências práticas da declaração de inconstitucionalidade - tendo em vista os prazos de prescrição e decadência estabelecidos pela legislação tributária -, não seria admissível invocar razões de segurança jurídica, ou mesmo ou de excepcional interesse social, para preservar os efeitos já produzidos pela norma inconstitucional.

Tal raciocínio se alinha à concepção de Humberto Ávila em torno da consideração desses princípios, em especial da segurança jurídica, em sua inteireza³⁰⁸, na medida em que a manutenção de atos contrários ao direito, notadamente quando há instrumentos jurídicos, no próprio ordenamento, que figuram como materialização do princípio da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, resultaria em violação ainda maior aos elementos da calculabilidade e da cognoscibilidade do direito.

Também relacionadas à realização da segurança jurídica em todas as suas dimensões, em especial nos aspectos presente e futuro, encontram-se as críticas fundadas na geração de um incentivo ao comportamento violador da Constituição por parte do Estado no futuro, promovendo-se a insegurança pela perda da vinculatividade e da inteligibilidade do direito. Esse risco, associado pela doutrina à técnica da modulação de efeitos de modo geral³⁰⁹, ganha contornos de gravidade em se tratando da apropriação do produto de arrecadação ilegítima³¹⁰.

Outro aspecto que se aproxima dessas mesmas noções é o trazido por parte da doutrina³¹¹ no sentido de que, nessas hipóteses, a impossibilidade de manutenção parcial da cobrança de tributo inconstitucional decorreria da vedação ao enriquecimento ilícito do Estado,

³⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei 9.868, de 10/11/1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³¹¹ Ver, a esse respeito: CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. In: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 241-271; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. A Lei n. 9.868/99 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade da fiscalização em direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 59/122, São Paulo: Dialética, ago. 2000.

aliada à violação, nessas hipóteses, do princípio do não-confisco e à impossibilidade de utilização da segurança jurídica no interesse da arrecadação.

Em suma, o racional em torno da corrente doutrinária que se posiciona em sentido contrário à adoção da técnica de modulação de efeitos nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária reside, essencialmente, no pressuposto de que, no Estado de Direito, cujos elementos e pressupostos foram delimitados no capítulo 1, o contribuinte, enquanto cidadão, é o titular das garantias individuais e fundamentais, concebidas, justamente, em oposição ao poder estatal. Nesse contexto, as limitações ao poder de tributar figurariam como extensão dos próprios direitos humanos dos cidadãos³¹². A partir dessas concepções, atribui-se à possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária, notadamente em relação a leis instituidoras de tributos, uma inevitável incompatibilidade com esses princípios.

Em face de toda essa construção, Humberto Ávila conclui que, à luz da compreensão multidimensional da segurança jurídica, a modulação de efeitos, embora venha a ser admitida em excepcionalíssimas hipóteses³¹³, não se compatibiliza com as declarações de inconstitucionalidade de leis que instituem tributos em razão de que, nesses casos, ela “*mais restringe do que promove a segurança jurídica*”³¹⁴, considerada globalmente.

Todavia, o raciocínio que associa a titularidade dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes - atribuídas unicamente a eles contra o poder do Estado, e não ao Estado -, especialmente em se tratando de segurança jurídica, à conclusão de que a modulação de efeitos seria inadmissível nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, encontra fragilidades, segundo parte da doutrina, nos próprios conceitos de Estado Fiscal (desenvolvido no tópico 1.2 deste trabalho) e na relação de dependência material existente entre o Estado e a tributação.

Como visto, a concepção de Estado Fiscal, inteiramente absorvida pelos pressupostos do paradigma do Estado Democrático de Direito, está associada à necessidade de financiamento dos custos de implementação dos direitos fundamentais, a qual é obtida por meio da tributação, que figura como mecanismo de preservação da própria Constituição e de concretização das

³¹² LIMA NETO, Manuel Cavalcante. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

³¹³ Para além dos requisitos já expostos, pautados nas origens do instituto no direito alemão, Humberto Ávila ainda conclui que a modulação de efeitos, para que seja revestida de legitimidade constitucional e resulte em promoção da segurança jurídica, ao invés de violação, deve se pautar na excepcionalidade do caso objeto de decisão (de modo que a situação seja de difícil repetição e, assim, seja mitigado o risco de renovação da conduta), e da aparência de legitimidade do ato violador a ser validado, de modo que não se admita a validação de descumprimento doloso da Constituição. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³¹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 579.

garantias nela previstas. Daí falar-se no conceito de “dever fundamental de pagar tributos³¹⁵”, cujo conteúdo material já foi desenvolvido nos tópicos antecedentes, e na existência de limites mínimos do próprio conceito de Estado Fiscal, sem os quais o próprio Estado se descaracterizaria como tal³¹⁶.

A consideração desses elementos, de um lado, compatibiliza-se com as noções desenvolvidas no tópico 2.2 em torno das concepções de interesse público (e, portanto, de interesse social), as quais não mais comportam, no Estado Democrático de Direito, o interesse estatal dissociado da realização dos objetivos constitucionais; de outro, associa-se, também, à construção dos sentidos da segurança jurídica desenvolvida no tópico 2.1, por meio da qual se revela o seu caráter multidimensional e ambivalente, sendo realizada, em sua dimensão objetiva e nas perspectivas presente e futura, por meio da credibilidade e da estabilidade institucional.

É nesse contexto que emergem posicionamentos doutrinários no sentido da possibilidade de se atribuírem efeitos prospectivos às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade em matéria tributária, modulando-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária em virtude das consequências decorrentes do impacto financeiro e orçamentário da decisão.

Tathiane Piscitelli³¹⁷ registra que o fundamento do grave prejuízo orçamentário, decorrente de uma declaração de inconstitucionalidade que venha a assegurar aos contribuintes o direito à recuperação dos valores indevidamente pagos, vem sendo reiteradamente utilizado pelo Estado (por meio de suas fazendas públicas) para suscitar a modulação de efeitos perante o Supremo Tribunal Federal, pontuando que, nesses pedidos, “*tal consequência ora justificaria o interesse social, ora a segurança jurídica realizada pela via da modulação*”. Nesse aspecto, revela-se a aproximação dos conteúdos desses conceitos, para fins de utilização da técnica de modulação de efeitos, consoante abordado no tópico 2.2.

Adentrando na investigação quanto aos limites desse argumento, a autora se posiciona no sentido de que, muito embora o exercício da competência tributária seja natural e necessariamente limitado pelas garantias dos contribuintes e pelas regras de delimitação fixadas na Constituição, a análise quanto ao efetivo atendimento dos objetivos constitucionais não deve estar exclusivamente centrada na proteção dessas normas. Pelo contrário, em sendo a obtenção

³¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

³¹⁶ FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

³¹⁷ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156. p. 134.

de receitas para o financiamento do Estado a função primordial do exercício da tributação, não se mostra adequado, quando da ponderação entre consequências a que alude Humberto Ávila, desconsiderar o fim a que ela se destina. No entender da autora, “*trata-se de reconhecer que direito tributário não é um fim em si mesmo, e que sua prática extrapola a visão tradicional de proteção dos direitos dos contribuintes*”³¹⁸.

Para o aprofundamento desse argumento, mostra-se relevante retomar a análise empreendida por Humberto Ávila quanto à utilização da técnica da modulação de efeitos pelo Tribunal Constitucional Alemão. Isso porque, como salientado pelo autor, aquela Corte passou a admitir, mais recentemente, para além das hipóteses clássicas - e, ainda, das hipóteses em que o presentes *razões de segurança jurídica*, já referidas -, a atribuição de eficácia prospectiva a decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária - declarando-se, portanto, a mera incompatibilidade da norma instituidora de tributo - sob o fundamento de se preservar a expectativa do planejamento orçamentário do Estado, o qual viria a ser frustrado pela declaração de inconstitucionalidade de tributo, dotada efeitos retroativos, que implicasse na devolução dos valores pagos indevidamente³¹⁹.

Humberto Ávila registra que tal espécie de modulação, cujo fundamento é denominado pela doutrina alemã como “princípio da confiança orçamentária”, vem sofrendo severas críticas naquele país e, em razão disso, vem sendo delimitada no sentido de se excluírem da modulação de efeitos, ao menos, o caso, em si, no qual é proferida a decisão, os casos paralelos, em andamento, nos quais se discute a mesma questão e, por fim, os fatos geradores em relação aos quais ainda não houve procedimento irreversível de cobrança - a exemplo da constituição definitiva do crédito tributário, no direito tributário brasileiro -.

No entender do autor, a transposição do raciocínio formador do princípio da confiança orçamentária para o direito brasileiro esbarra nos mesmos obstáculos apontados em relação às diferenças estruturais verificadas entre os modelos brasileiro e alemão, já descritos nos parágrafos anteriores. Tal circunstância exigiria que a investigação da eventual compatibilidade da “proteção da confiança orçamentária”, na forma como construído pela jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, com o princípio da proteção da confiança - enquanto aspecto subjetivo da dimensão material da segurança jurídica, inerente ao elemento da confiabilidade

³¹⁸ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017. p. 39.

³¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

do direito – nos termos em que delineado no tópico 2.1 -, seja empreendida à luz dessas diferenças.

Como visto, a configuração material do princípio da proteção da confiança, no ordenamento constitucional brasileiro, pressupõe a presença concomitante dos elementos, eminentemente subjetivos, consubstanciados na existência de uma base de confiança, bem como na existência, em si, de uma confiança nessa respectiva base, o seu efetivo exercício e, por fim, sua subsequente frustração decorrente de comportamento surpreendente e contraditório por parte daquele que gerou a própria base da confiança.

Conforme pontua Humberto Ávila, a formulação teórica da proteção da confiança se funda na preservação de direitos fundamentais eventualmente restringidos pela sua frustração, de modo que não se cogita falar em “confiança” por parte do Estado, que não é titular de direitos fundamentais, mas, antes, apenas tem o dever de concretizá-los³²⁰. Raciocina o autor que a proteção da confiança pressupõe que o objeto de proteção esteja submetido externamente ao direito, isto é, receba-lhe como uma normatização imposta, não se caracterizando, portanto, em favor de quem *diz* o próprio direito. Ana Paula Ávila³²¹, em sentido semelhante, afirma que a ideia de se proteger o Estado de atos cometidos por ele mesmo se mostra incompatível com os princípios gerais de direito, segundo os quais a ninguém é dado beneficiar-se da própria ilicitude, de modo que associar-se ao Estado a proteção da confiança, em face da promulgação de leis inconstitucionais, revelar-se-ia incompatível com o princípio da boa-fé.

Mizabel Derzi, em aprofundado exame da aplicabilidade da proteção da confiança nas mutações jurisprudenciais em matéria tributária (temática abordado no tópico subsequente), constrói a base teórica do princípio sobre as considerações de que a tríade constituída pelos postulados da irretroatividade da norma judicial, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva consubstanciam “*princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança*”³²².

Apesar das denominações coincidentes, a ausência de pressupostos inerentes à caracterização da confiança, nos moldes da acepção desenvolvida pela doutrina brasileira, afasta possíveis semelhanças materiais entre o princípio da proteção da confiança, enquanto

³²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³²¹ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

³²² DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 495.

dimensão subjetiva do aspecto material da segurança jurídica, e o princípio da confiança orçamentária, concebido no direito alemão. Conforme constata Humberto Ávila, o denominado princípio da confiança orçamentária, mais do que vinculado, propriamente, ao postulado da segurança jurídica, diz respeito, antes, à capacidade de funcionamento do Estado³²³.

Essa constatação conduz à indagação sobre a compatibilidade entre os fundamentos relacionados a prejuízos financeiros e orçamentários do Estado e os demais pressupostos de aplicação da modulação de efeitos, objeto do presente estudo. Em outras palavras, coloca-se a questão de saber-se se questões de natureza financeira e orçamentária, à luz da construção teórica até aqui desenvolvida, poderão se amoldar à necessidade de realização da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, compatibilizando-se o risco de impacto no regular funcionamento do Estado, de um lado, e os elementos da credibilidade e da estabilidade institucional do direito, bem como o interesse social a ela subjacente, de outro.

Especificamente quanto a essa possibilidade, Humberto Ávila reafirma seu posicionamento no sentido de que os eventuais prejuízos financeiros a serem suportados pelo Estado não se mostram passíveis de acolhimento por qualquer das dimensões da segurança jurídica, objetiva ou subjetiva, para fins de restringir direitos de liberdade do cidadão – tal como decorre da manutenção da cobrança de tributos inconstitucionais³²⁴. Ilustra o autor que, a se admitir tal argumento, e considerando-se que o exercício da tributação, essencialmente, representa uma restrição dos direitos de liberdade e de propriedade dos contribuintes, restaria configurada uma perversa relação: quanto maior a restrição dos direitos fundamentais decorrente da cobrança de tributo inconstitucional, maiores seriam as chances de a lei instituidora ser mantida, na medida em que maior seria a perda de arrecadação³²⁵.

Tal construção, segundo o autor, colide com o pressuposto teórico de que a modulação de efeitos, para que seja revestida de legitimidade constitucional, deve resultar da escolha entre a menor restrição possível da segurança jurídica e da pauta axiológica constitucional, uma vez situado o intérprete diante de uma situação em que algum nível de restrição será inevitável.

Lenio Streck³²⁶ corrobora esse raciocínio ao se posicionar no sentido de que o que se denomina de “consequencialismo” acaba por institucionalizar julgamentos com base em políticas, e não em princípios, o que resulta na mitigação da própria Supremacia Constitucional.

³²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³²⁶ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

De outro lado, conforme o posicionamento de Tathiane Piscitelli³²⁷, já mencionado, o desenho institucional do Estado Democrático de Direito e sua dependência material da tributação permitem a conclusão de que, assim como o debate em torno da preservação das garantias fundamentais dos contribuintes e do respeito à rígida delimitação de competências tributárias, também os aspectos relativos aos impactos das decisões judiciais - e das declarações de inconstitucionalidade - nas contas públicas revestem-se de juridicidade e, portanto, merecem ser sopesados quando da ponderação entre os efeitos da declaração de nulidade, de um lado, e os efeitos da eventual restrição da eficácia retroativa, decorrente da nulidade, mediante a declaração de mera incompatibilidade, de outro, adotando-se a terminologia de Humberto Ávila³²⁸.

Nesse sentido, constrói-se um posicionamento doutrinário no sentido da admissão do elemento “prejuízo financeiro e orçamentário” enquanto fundamento para a modulação de efeitos, pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito do exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária.

Otávio Campos Fischer³²⁹, nessa ótica, conclui pela possibilidade de que, em casos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, o Estado invoque o fundamento da reserva do possível³³⁰ para justificar a impossibilidade de proceder à devolução dos tributos já recolhidos, de modo a se atribuírem efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade. Rui Medeiros³³¹, em sentido semelhante, conclui que o risco de ruptura financeira do Estado constitui, por si mesmo, fundamento suficiente à atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo.

É interessante observar que, dentre as manifestações doutrinárias que se posicionam pela possibilidade de se afastarem os efeitos da declaração de nulidade (*ex tunc*) em favor dos interesses estatais, de modo a suprimir o direito de restituição de tributos tidos por inconstitucionais, também predomina o fundamento de que utilização da técnica da modulação

³²⁷ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

³²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³²⁹ FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

³³⁰ O conceito de reserva do possível, também oriundo do constitucionalismo alemão, diz respeito ao condicionamento dos direitos subjetivos dos cidadãos à prestação de serviços públicos pela disponibilidade de recursos do Estado. Para aprofundamento, ver: KRELL, Andreas J. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha**: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2002.

³³¹ MEDEIROS, Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Lisboa: Universidade Católica, 1999.

de efeitos deverá estar inserida na persecução das garantias fundamentais, embora, nesses casos, essas garantias sejam observadas a partir de ângulo diverso, sob o prisma do papel social da arrecadação e da realização de direitos fundamentais da coletividade. Tal compreensão se aproxima das noções de Humberto Ávila em torno da dimensão objetiva da segurança jurídica, considerada enquanto instrumento de garantia de credibilidade e estabilidade institucional – a qual, como visto no tópico 2.2, informa, também, o conteúdo material e semântico do que se pode considerar como “interesse social” no âmbito do direito tributário e à luz dos pressupostos do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988.

Todavia, a menção ao requisito do “interesse social”, e não ao da segurança jurídica, constitui o fundamento predominante entre os autores que se filiam a essa corrente, cujos argumentos não alcançam a compreensão de que a modulação de efeitos em sentido favorável aos interesses do Estado, sob o critério da preservação da saúde orçamentária, seria orientada no sentido da realização da segurança jurídica considerada em sua inteireza, em especial por meio de sua dimensão objetiva.

Nesse sentido, Antônio Alves Pereira Netto³³² posiciona-se no sentido de que os requisitos da presença de “razões de segurança jurídica” ou de “excepcional interesse social”, constantes tanto da Lei nº 9.868/99 quanto do artigo 927, 3º do Código de Processo Civil, seriam alternativos, e não cumulativos. Adotando essa premissa, conclui que apenas em relação ao interesse social poderia estar fundamentada a modulação de efeitos das decisões de constitucionalidade em matéria de instituição de tributos, já que não seria concebível, em seu entender, invocar razões de segurança jurídica para conferir previsibilidade ao Estado em relação às suas próprias ações. Reconhece o autor, nessas condições, que, sob o fundamento da preservação de excepcional interesse social, seria possível limitar-se a eficácia da declaração de inconstitucionalidade caso restasse demonstrada a prevalência de interesses coletivos e de direitos fundamentais a serem concretizados pelo aparato estatal, os quais poderiam ser postos

³³² PEREIRA NETTO, Antônio Alves. Modulação temporal de efeitos em matéria tributária em favor do estado: dificuldades e possibilidades. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017: “Quanto ao conteúdo do termo ‘excepcional interesse social’, prescrito como a segunda condicionante para a autorização da modulação de efeitos em matéria tributária, aparece como a melhor interpretação aquela que possibilita que tal conceito seja preenchido mediante a satisfação de interesses sociais e coletivos que, em casos de alta excepcionalidade, podem ser representados inclusive pelo interesse na manutenção do aparato estatal. Com isso, é imprescindível discernir que, de acordo com a linha teórica aqui adotada, concebe-se que no atual modelo constitucional não goza de legitimidade social o interesse estatal que não esteja direcionado ao cumprimento de direitos fundamentais, de forma que não são reconhecíveis interesses próprios e exclusivos do ente estatal, sem que representem interesse da coletividade. Afirma-se aqui que o ‘excepcional interesse social’, apontado no comando do art. 27, da Lei n. 9.868/99, refere-se à preservação do ente público que converge em si todos os heterogêneos interesses sociais, ou seja, o Estado. Trata, portanto, de interesse estatal, mas necessariamente aquele que tenha por fundo a concretização ou preservação de direitos fundamentais ou de interesses da coletividade”.

em risco em razão das consequências econômico-financeiras da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também pela admissibilidade da adoção da técnica da modulação de efeitos para se suprimir o direito de restituição dos contribuintes em hipóteses semelhantes, mencione-se o raciocínio desenvolvido por Raquel Cavalcanti Ramos Machado³³³, que estabelece um paralelo com fundamentos de direito penal para concluir que, assim como ocorre diante da necessidade de se equilibrarem o direito à liberdade e o dever estatal de assegurar a segurança pública, também se desenha a relação entre contribuinte e Estado, de modo que, ainda que se verifiquem restrições pontuais aos direitos de determinados contribuintes, não se pode considerar que exista, propriamente, antagonismo entre contribuinte e a sociedade como um todo, cujos direitos e garantias são suportados pelo Estado.

É elucidativa a síntese apresentada por Carlos Flávio Venâncio Marcílio³³⁴ em torno dos fundamentos centrais da doutrina que se posiciona pela admissibilidade da consideração do argumento de cunho econômico-financeiro para fins de atribuição de eficácia ex nunc às declarações de inconstitucionalidade de normas instituidoras de tributo, da qual se pode extrair que, de modo geral, independentemente de encontrar fundamento em “razões de segurança jurídica” ou em “excepcional interesse social”, tal corrente se posiciona no sentido de que o impacto orçamentário deve ser efetivamente comprovado e justificado. Caberia, nas palavras do autor, demonstrar a necessidade da medida mediante a comprovação material de que se estaria diante de um sacrifício desproporcional de um interesse constitucional.

Nesse contexto, encaixam-se as palavras de Luís Roberto Barroso³³⁵ ao defender que não serão cabíveis meras “razões de Estado” para fundamentar a modulação de efeitos nessas hipóteses, assim como as de Octavio Campos Fischer³³⁶ no sentido de que se faz necessária a apresentação de dados fáticos, concretos, para fundamentar a pretensão.

À luz dessas considerações, portanto, ganham relevo as ponderações de Tathiane Piscitelli³³⁷ quanto à disciplina relativa ao orçamento público no direito brasileiro, ainda que

³³³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

³³⁴ MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 17, n. 87. p. 66-84, jul./ago 2009.

³³⁵ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. 3.ed. **Rev. e atual.** São Paulo: Saraiva, 2008.

³³⁶ FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

³³⁷ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

debruçadas sobre o âmbito federal, mas cujas premissas se aplicam no que couber, pelo princípio da simetria³³⁸, aos demais entes federados e seus respectivos orçamentos.

Conforme salientado pela autora, a Constituição Federal de 1988 regula, entre seus artigos 165 e 169, o orçamento da União, estabelecendo as regras de composição e elaboração das normas que o compõem: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, todas de iniciativa do Poder Executivo. A Lei de Diretrizes Orçamentárias, conforme previsão do §2º do artigo 165, define as metas e prioridades do orçamento da União para o exercício seguinte e orienta a elaboração da Lei Orçamentária, na qual devem ser incluídos, por mandamento constante da Lei de Responsabilidade Fiscal,³³⁹ os Anexos de Metas Fiscais e de Riscos Fiscais. Enquanto o primeiro veicula metas anuais relativas a receitas, despesas, resultados e montante da dívida pública para o exercício a que se referir e para os dois seguintes, o segundo deve prever os passivos contingentes da União e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como prever medidas de enfrentamento da eventual implementação desses riscos³⁴⁰. Da mesma forma, exige-se que a Lei Orçamentária Anual preveja reserva de contingência destinada ao atendimento de contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos³⁴¹.

Tal regramento legal demonstra que a própria Constituição Federal impõe ao ente estatal a exigência de que seja concebido um planejamento orçamentário que leve em consideração os riscos fiscais decorrentes de eventos que incluem, dentre eles, resultados desfavoráveis ao Fisco no âmbito de discussões relevantes em curso perante o Poder Judiciário, assim como de que institua mecanismos e reservas para absorver os seus impactos, caso venham a ser implementados. Pontua-se, ainda, que não se podem confundir os conceitos (de natureza jurídico-contábil) de “previsão de gasto”, de um lado, com estimativa de receita, de outro:

³³⁸ A esse respeito, ver: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.074/RR**. Pleno. Requerente: Estado de Roraima. Rel. Ministra Rosa Weber. DJ 08.03.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755255404> Acesso em: 18/06/2021.

³³⁹ Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

³⁴⁰ Lei Complementar nº 101/2000:

Artigo 4º: A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...) § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

(...) § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

³⁴¹ Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

II - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao:

a) (VETADO)

b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

enquanto as normas orçamentárias determinam que a composição do passivo contingente leve em consideração as eventuais novas obrigações causadas pelo evento futuro e incerto cuja implementação é considerada possível - e, portanto, classificada como risco fiscal -, não devem ser enquadradas, nesse conceito, previsões de perda de arrecadação, mas tão somente as despesas decorrentes da devolução de valores indevidamente pagos - seja mediante restituição ou compensação³⁴²-. Em outras palavras, a rigor, somente pode ser considerado prejuízo orçamentário o montante correspondente ao aumento de despesa do Estado, e não à redução de receita³⁴³.

Sob essa ótica, portanto, deverão ser sopesados todos os elementos até aqui expostos, na medida em que o regramento da composição do orçamento público, o qual constitui dever estatal previsto constitucionalmente e regulamentado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, representa mais um fator a ser considerado na preservação da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, atrelada ao interesse social, e também na sua dimensão subjetiva.

No que se refere à dimensão objetiva, a incorporação, ao direito positivo, de normas de contingenciamento e de prevenção de riscos fiscais conduz ao raciocínio de que há, no ordenamento jurídico, instrumentos concebidos para a previsão e a absorção das consequências econômico-financeiras de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no sentido da declaração de inconstitucionalidade de tributo. Tal circunstância, em princípio, afasta, das hipóteses em que o fundamento da modulação reside na gravidade do impacto orçamentário decorrente da decisão, os pressupostos de aplicação da modulação de efeitos vinculados à existência de lacunas normativas originadas em decorrência dos efeitos da nulidade da lei declarada inconstitucional, requisito que, como visto, é extraído da própria exposição de motivos da Lei nº 9.868/99.

Somam-se a isso as ponderações feitas por parte da doutrina, capitaneada por Humberto Ávila, no sentido de que as consequências econômico-financeiras decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária - da qual decorre, naturalmente, o direito à recuperação dos valores indevidamente recolhidos a esse título - também são reguladas pelo ordenamento jurídico, sendo limitadas no tempo pelos institutos da prescrição e decadência.

³⁴² PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

³⁴³ Para aprofundamento na disciplina de receitas e despesas públicas, ver: PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

Neste trabalho, adota-se a compreensão multidimensional da segurança jurídica tal como proposta por Humberto Ávila³⁴⁴, assim como o seu modelo estrutural organizado a partir de múltiplos elementos que compõem os variados aspectos de seu conteúdo, nas perspectivas passada, presente e futura, por considerá-la compatível com os pressupostos teóricos do Estado Democrático de Direito, seus pilares fundantes e seus elementos de justificação e legitimação, tal qual desenvolvidos no tópico 1.1. Da mesma forma, como desenvolvido no tópico 2.2, adota-se a compreensão de que o interesse social (ou interesse público), no Estado Democrático de Direito, não pode estar dissociado da realização da segurança jurídica, que figura como base principiológica do ordenamento.

Como desenvolvido, ainda, no tópico 1.2, o papel do controle de constitucionalidade em matéria tributária, à luz estrutura organizacional e sistêmica do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988, está vinculado à concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes, seja pela proteção das garantias individuais (elevadas à condição de cláusulas pétreas), seja pela garantia do funcionamento da estrutura de repartição de competências rígidas, ambas voltadas ao propósito da limitação ao poder de tributar. Esse quadro, como também desenvolvido no mesmo tópico, deve ser considerado à luz do conceito de Estado Fiscal, que pressupõe o dever constitucional de pagar tributos - e o direito constitucional de ser exigido nas formas e regras delimitadas pela Constituição - e se volta, em última análise, à concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes - e dos cidadãos como um todo -, na medida em que tais direitos demandam custos a serem financiados por toda a sociedade. Nessa construção, alcança-se a compreensão de que o controle de constitucionalidade, ao cumprir sua função de, em matéria tributária, concretizar os direitos fundamentais dos contribuintes, também deve se orientar no sentido da manutenção das estruturas estatais que os financiam.

É diante desse quadro que se pavimenta o raciocínio de que a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária, muito embora sempre orientada à preservação das garantias fundamentais dos contribuintes, poderá se voltar, na hipótese específica da declaração de inconstitucionalidade sob exame em determinada situação, à supressão dos efeitos pretéritos da decisão, isto é, à atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora de tributo, ainda que isso venha a resultar, no caso específico, na supressão do direito de restituição em relação aos contribuintes que recolheram aquele tributo inconstitucional.

³⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Esse entendimento se pauta na compreensão da segurança jurídica - e no interesse social a ela subjacente - em sua inteireza, tal como proposto por Humberto Ávila³⁴⁵, e pressupõe que esse resultado provenha do juízo de ponderação entre as consequências da atribuição de efeitos *ex tunc*, de um lado, e *ex nunc*, de outro, como sendo a melhor alternativa possível diante de duas hipóteses em que se faz necessária e inevitável a restrição da segurança jurídica e do interesse social, em algum grau, e em alguma dimensão ou perspectiva.

Considera-se equivocado, nessa perspectiva, falar-se em “modulação de efeitos em favor do Estado”, na medida em que, mesmo nos casos em que se entende admissível a modulação de efeitos por ocasião da declaração de inconstitucionalidade de normas instituidoras de tributos, o fundamento dessa modulação deverá estar vinculado à promoção das garantias dos contribuintes sob uma ótica externa, global, sistêmica, na medida em que pautada na dependência material do Estado em relação à tributação para que sejam mantidas as estruturas institucionais de proteção dessas garantias.

Consideradas, ainda, as premissas expostas nos tópicos 2.1 e 2.2 em torno da materialização da segurança jurídica no texto constitucional brasileiro e a necessidade de se compatibilizarem todas as suas dimensões e perspectivas por ocasião do juízo de ponderação a ser excepcionalmente exercido, alcança-se a compreensão de que, para que se justifique a restrição dos aspectos da cognoscibilidade e da calculabilidade do direito - mediante a desconsideração ocasional das normas que regulam a declaração de inconstitucionalidade, de sua validade e de seus efeitos -, assim como da confiabilidade - mediante a não aplicação das consequências previstas no próprio ordenamento jurídico -, esses próprios elementos deverão ser postos em risco pela eventual atribuição de eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade.

Conclui-se, em outras palavras, que a modulação de efeitos de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de declarar a inconstitucionalidade de lei tributária será admissível, à luz da construção teórica desenvolvida, quando a estabilidade e a credibilidade do sistema possa vir a ser comprometida pelo potencial colapso das estruturas do Estado, na medida em que de nada adiantaria, em nome da segurança jurídica, preservá-las juridicamente e esvaziar, na prática, suas próprias bases de financiamento e sustentação.

Nesse sentido, vislumbram-se possibilidades substancialmente restritas de aplicação da técnica nessas hipóteses. Tal conclusão é alcançada ao se considerarem, em conjunto, os seguintes fatores: (i) existência de instrumentos concebidos pelo próprio ordenamento jurídico,

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

tais como os mecanismos de materialização do princípio da segurança jurídica consubstanciadas nos prazos de prescrição e decadência e na coisa julgada, por exemplo; (ii) a regulamentação legal e constitucional da dotação orçamentária, na qual devem ser computados os riscos fiscais, formadas reservas de contingenciamento e estabelecidos planos de enfrentamento de possíveis realizações de riscos; (iii) a diversidade das fontes de custeio das atividades estatais no direito financeiro e tributário brasileiros, considerada a multiplicidade de tributos existentes, em especial sob a competência arrecadatória da União; (iv) a baixa probabilidade de que uma lei tributária, ao ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não tenha sido debatida perante o Poder Judiciário por tempo suficiente a viabilizar a mitigação dos efeitos da surpresa, de modo a permitir o prévio contingenciamento e o planejamento de contenções e de medidas de compensação.

Concebe-se, portanto, que a modulação de efeitos, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, venha a ser admitida nos casos em que se possa demonstrar, com base em dados e cálculos efetivos, a ocorrência de impactos concretos na estrutura institucional do Estado, os quais, por razões excepcionais, não poderiam ser evitadas pelos mecanismos inerentes ao sistema jurídico ou por quaisquer das medidas de contenção concebidas pelas Leis Orçamentárias, tampouco absorvidas pelo contingenciamento delas decorrente, sendo insuficiente ou impraticável, ainda, a adoção imediata de providências de compensação da arrecadação tributária por meio do incremento de outros tributos – o que se mostraria mais factível, por exemplo, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de tributo cujo produto da arrecadação é vinculado à realização de determinada finalidade estatal cujos custos de implementação, por sua vez, superam a capacidade de suas demais fontes de financiamento.

2.3.2 Nas Modificações de Jurisprudência

No âmbito do controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, a técnica da modulação de efeitos também é objeto de debates doutrinários importantes em torno da possibilidade de sua utilização por ocasião das decisões que representem uma modificação da jurisprudência consolidada sobre determinada questão, independentemente de que dela resulte, ao final, a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária.

Nesse contexto, retomam-se as premissas alcançadas no tópico 2.1 no sentido de que, como pondera Humberto Ávila, as dimensões objetivas e subjetivas da segurança jurídica, materializadas, respectivamente, pelo princípio da segurança jurídica (propriamente dito) e pelo

princípio da proteção da confiança, constituem-se com base em pressupostos que podem se revelar antagônicos, na medida em que o primeiro estaria vinculado à justiça geral e o segundo à justiça individual³⁴⁶. É dizer que, ao se protegerem direitos decorrentes de comportamentos passados de indivíduos cujas expectativas legítimas se revelam dignas de proteção, dada a caracterização dos elementos autorizadores, estar-se-á, em certa medida, restringindo o aspecto objetivo da segurança jurídica, considerada a totalidade de suas dimensões, nos espectros da calculabilidade e da cognoscibilidade do direito³⁴⁷.

Tal constatação, conforme o desenvolvimento empreendido nos tópicos anteriores, enseja a conclusão de que a realização de ambas deverá ser harmonizada de modo a se minimizar esse possível conflito, viabilizando-se a maior realização possível da segurança jurídica, considerada em sua inteireza.

As conclusões alcançadas no tópico anterior quanto ao uso da técnica da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, todavia, fundam-se em uma análise empreendida sobre a declaração de inconstitucionalidade, em si, abstratamente considerada, independentemente da caracterização de hipótese de “mudança de jurisprudência”. Não se cogitou, portanto, do exame de aspectos subjetivos de eventuais casos concretos, tratando-se, apenas, de se examinar a modulação da eficácia temporal da própria declaração de inconstitucionalidade, e não do conteúdo da decisão que a declara. Trata-se de hipóteses distintas, conforme apontado por Humberto Ávila³⁴⁸. Dessa forma, os demais fenômenos decisórios em que, de algum modo, são restringidas as eficácias temporais das decisões de inconstitucionalidade mediante a restrição do conteúdo (concreto) da própria decisão, e não da declaração de inconstitucionalidade, serão tratados neste tópico.

Nesse contexto, relembre-se que, da exposição de motivos do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, extrai-se a preocupação do legislador em regular as hipóteses nas quais a declaração de inconstitucionalidade acarrete outra inconstitucionalidade, ainda mais grave, ou resulte em lacuna normativa, a partir da qual se instaure situação em que não se veja reestabelecido o estado de constitucionalidade. Pautou-se o legislador, portanto, quando da inserção da regra de modulação de efeitos no controle concentrado de constitucionalidade (exercido por via de ação), na possibilidade de declaração de inconstitucionalidade, naquela seara, venha a se mostrar inadequada (acarretando possível violação a outros princípios constitucionais) ou possa

³⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁴⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

gerar um “vácuo jurídico” que venha a estabelecer situação fática ainda mais afastada da vontade constitucional.

Consoante também demonstrado no tópico 1.1.1, a justificativa em que se pautou o legislador ordinário quando da inclusão de regra de modulação de efeitos³⁴⁹ no Novo Código de Processo Civil não revela, propriamente, uma equivalência em relação aos propósitos da previsão normativa destinada ao controle concentrado de constitucionalidade. Não se extrai, a partir do já mencionado relatório de justificativas³⁵⁰ elaborado pela Comissão de Juristas, fundamento no sentido do eventual preenchimento de lacunas normativas sobre as consequências jurídicas das decisões, ao passo que se constata, de outro lado, referência expressa à preservação das “justas expectativas das pessoas” e à pretensão de tornar “*'segura' a vida dos jurisdicionados, de modo a que estes sejam poupados de 'surpresas', podendo sempre prever em alto grau as consequências jurídicas de sua conduta*”.

Neste ponto, embora ambas as previsões normativas se refiram à preservação de “razões de segurança jurídica”, é relevante observar que não há consenso doutrinário quanto a quais dimensões e aspectos da segurança jurídica cada uma das regras se refere.

Para Humberto Ávila³⁵¹, os fundamentos da construção da própria dogmática em torno do princípio da proteção da confiança, enquanto manifestação do aspecto subjetivo do elemento da confiabilidade do direito (considerado o aspecto material da segurança jurídica), impedem que ele esteja abrangido pelo artigo 27 da Lei nº 9.868/99, que se destina a regular o controle de constitucionalidade exercido por via de ação, tendo por objeto, portanto, o exame abstrato da norma em face do seu fundamento de validade, a Constituição Federal. Além disso, ainda no que diz respeito à proteção da confiança e dada a sua configuração como aplicação reflexiva, subjetiva e concreta de um princípio objetivo (segurança jurídica), o autor conclui que sua aplicação dependerá de prova concreta, a ser produzida diante de cognição ampla e exauriente, incompatível, portanto, com o controle concentrado de constitucionalidade.

Tal raciocínio, a rigor, uma vez associado aos parâmetros da decomposição estrutural da segurança jurídica proposta pelo autor (conforme descrito no tópico anterior), conduziria à conclusão de que não caberia ao Supremo Tribunal Federal, no exercício do controle de

³⁴⁹ Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), art. 927, § 3º: Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

³⁵⁰ BRASIL. Câmara Legislativa Federal. **Exposição de motivos da comissão de juristas do Novo Código de Processo Civil**. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/54a-legislatura/8046-10-codigo-de-processo-civil/documentos/outros-documentos/via-de-tramitacao/exposicao-de-motivos-comissao-de-juristas>. Acesso em: 5 jul. 2020.

³⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

constitucionalidade por via de ação e com base na segurança jurídica, resguardar as hipóteses de intangibilidade de situações individuais fundadas em razões subjetivas, tais como as decorrentes das modificações de jurisprudência, expressamente referidas no artigo 927, §3º do Código de Processo Civil como hipótese autorizadora da modulação de efeitos.

Isso porque, segundo as próprias concepções de Humberto Ávila sobre a matriz estrutural da segurança jurídica, essas hipóteses, por compreenderem condutas decorrentes de expectativas que, embora legítimas, não são protegidas pelos institutos típicos da proteção da segurança jurídica objetiva - direito adquirido, coisa julgada, ato jurídico perfeito ou fato consumado -, dependeriam de verificação concreta, subjetiva, quanto à ocorrência de frustração qualificada passível de ser protegida pelo direito³⁵².

Em certa medida, entende-se que assiste razão ao autor quando conclui pela dificuldade de se solucionarem, de modo padronizado e com eficácia generalizante, situações envolvendo a proteção da confiança. É fato que, a se restringirem os efeitos da decisão modificadora em nome da proteção da confiança, adotando-se, eventualmente, eficácia *ex nunc*, corre-se o risco de que sejam beneficiados comportamentos que jamais chegaram a ser exercidos, em relação aos quais não existiria, portanto, frustração, tampouco a violação de direitos fundamentais de liberdade e de propriedade³⁵³. Da mesma forma, a simples atribuição de eficácia prospectiva à decisão modificadora ensejaria a proteção de situações fáticas, tornando-as intangíveis, até mesmo anteriores à decisão modificada, isto é, ocorridas antes mesmo de que existisse uma base de confiança a ser protegida.

Posicionando-se, portanto, contrariamente à adoção da técnica de modulação de efeitos com fundamento na proteção da confiança, Humberto Ávila propõe instrumentos alternativos para que a dimensão subjetiva do aspecto material da segurança jurídica, vinculada à confiabilidade do direito, seja resguardada pelo ordenamento jurídico. Tratar-se-ia, por exemplo, da fixação de regras gerais de transição - firmadas pelos Poderes Judiciário ou Executivo -, ou da instauração de procedimentos específicos (também no âmbito de quaisquer desses Poderes), destinadas, em ambos os casos, à comprovação da prática de atos de disposição de direitos fundamentais de liberdade ou de propriedade vinculados à decisão modificada e/ou à orientação jurisprudencial abandonada, nos quais seria oportunizada a instrução probatória e o contraditório.

Ainda, como possibilidade de se resguardar a confiança de quem a exerceu com base no entendimento jurisprudencial anterior, o autor se refere à possibilidade de fixação de prazos ou

³⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁵³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

de regras de transição, na própria decisão, ou soluções no sentido de “*excetuar o processo judicial precursor e os processos judiciais paralelos em andamento*”³⁵⁴. É importante registrar que, segundo o raciocínio desenvolvido pelo autor, tais hipóteses, embora, por vezes, equivocadamente denominadas como “modulação de efeitos”, representam fenômenos normativos que não se configuram como tal³⁵⁵, na medida em que, conforme aduz, consistem em meras restrições à eficácia declaratória do conteúdo (concreto) da decisão, e não em limitações da eficácia declaratória da declaração de inconstitucionalidade (abstrata). Em outras palavras, não se trataria de “modulação de efeitos”, porquanto não se estaria restringindo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, e sim a eficácia temporal da decisão, em seu próprio conteúdo, o que não afetaria a eficácia da declaração de inconstitucionalidade, abstratamente considerada.

Observa-se que, em razão desse aspecto terminológico ou semântico-gramatical, o autor dissocia do termo “modulação de efeitos” hipóteses que assim são denominadas pelo Supremo Tribunal Federal³⁵⁶, como será visto no próximo capítulo, e por grande parte da doutrina.

Teresa Arruda Alvim³⁵⁷, por exemplo, em análise limitada à possibilidade de modulação de efeitos a partir das modificações de jurisprudência - e, portanto, relativas ao conteúdo subjetivo da segurança jurídica -, conclui que a proteção da confiança figuraria como fundamento último da modulação de efeitos em ambas as hipóteses previstas no ordenamento jurídico brasileiro, tanto o artigo 927, §3º do Código de Processo Civil, regra geral aplicável às

³⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁵⁵ Ao examinar a modulação de efeitos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, Humberto Ávila estabelece duas distinções entre fenômenos normativos que, em seu entender, não se confundem com a *modulação de efeitos*: em relação ao primeiro, exclui dessa denominação as hipóteses em que o Tribunal, em sede de controle difuso de constitucionalidade (por via de exceção), deixa de declarar a inconstitucionalidade que reconhece existir, naquele caso específico, por força do reconhecimento de que a situação se consolidou, ainda que tenha sido declarada, em controle abstrato, a inconstitucionalidade da mesma norma.; quanto ao segundo fenômeno, o autor se refere às hipóteses em que são fixados prazos ou regras de transição ou de adequação à eficácia declaratória da decisão, que não perde sua eficácia declaratória total. Em ambos os casos, afirma que não se pode confundir a eficácia temporal da decisão com a eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade contida na decisão: na primeira, ocorre alteração da extensão da inconstitucionalidade (ou seja, modulação de efeitos); na segunda, não. Para aprofundamento, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 541-543.

³⁵⁶ Quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, no qual o Tribunal reconheceu o direito dos contribuintes à restituição da diferença paga a mais no regime de substituição tributária do ICMS nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva for inferior à presumida, o Tribunal restringiu, sob a denominação de *modulação de efeitos* e com fundamento na superação parcial de precedente anterior, a eficácia pretérita da decisão de modo a estendê-la apenas aos casos já judicializados e ao próprio caso concreto, excluídas as discussões nunca judicializadas ou já acobertadas pela coisa julgada. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

³⁵⁷ ALVIM, Teresa Arruda. Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2019.

ocorrências de modificação de jurisprudência, quanto o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, que se refere ao controle de constitucionalidade por via de ação, muito embora, relativamente a este último, exija-se a “avaliação do impacto dos efeitos da declaração no mundo dos fatos”. Sob a denominação de “modulação de efeitos”, a autora menciona, como um de seus exemplos, a hipótese de se estabelecer regra de transição, pontuando, ainda, tratar-se de técnica decisória mais utilizada em sede de controle concentrado de constitucionalidade, no qual *“não se leva em conta apenas a proteção à confiança, mas também o impacto social, econômico etc. da declaração de que a norma não integra o sistema porque é incompatível com a Constituição”*.

Mizabel Derzi,³⁵⁸ na já mencionada obra sobre as modificações de jurisprudência no direito tributário, também se utiliza da denominação “modulação de efeitos” ao se referir a duas hipóteses que considera distintas, porém ambas fundadas, ainda que em diferentes graus, no aspecto subjetivo da segurança jurídica vinculado à proteção da confiança.

Quanto à primeira, relativa às modificações jurisprudenciais que atingem fatos jurídicos não completos e que, embora pautados em expectativas legítimas, não tenham alcançado a proteção do “direito adquirido”, a autora fundamenta a modulação de efeitos com base na conjugação dos princípios da proteção da confiança, da irretroatividade e da boa-fé objetiva, os quais justificariam a adoção de efeitos prospectivos à decisão modificadora. A proteção da confiança, nesses casos, seria vinculada às hipóteses concretas de contribuintes que estejam em juízo. Já no que se refere à segunda, relativa às hipóteses em que a modificação de jurisprudência resulta na imposição ou majoração de tributo para o contribuinte, a modulação de efeitos teria lugar em razão da aplicabilidade plena e abstrata do princípio da irretroatividade, porquanto o novo entendimento jurisprudencial seria equiparável a uma nova lei, submetida, portanto, ao referido princípio. Cogitar-se-ia, nesse sentido, de uma proteção por meio de aspecto objetivo da segurança jurídica, vinculado à cognoscibilidade do direito.

Luís Roberto Barroso³⁵⁹, em análise empreendida sobre a modificação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em temática de direito tributário³⁶⁰, afirmava, antes mesmo da positivação da regra atualmente constante do artigo 927, §3º do Código de Processo Civil, que as decisões de inconstitucionalidade, independentemente de autorização legal, “comportam a

³⁵⁸ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

³⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

³⁶⁰ Abordava-se, no Parecer, a possibilidade de que o Supremo Tribunal Federal modulasse os efeitos da eventual alteração de sua jurisprudência em torno da possibilidade de aproveitamento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações tributadas à alíquota zero.

modulação de seus efeitos temporais”, a ser feita a partir de um juízo de ponderação, pautado em critérios fáticos e normativos, à luz de princípios constitucionais como os da segurança jurídica, da boa-fé e da moralidade³⁶¹.

Consoante o raciocínio desenvolvido pelo autor, a ascensão normativa e doutrinária da teoria da vinculação aos precedentes no direito brasileiro, atribuindo-lhes alta carga de eficácia normativa, enseja cautela na superação de orientações jurisprudenciais (*overruling*) às quais o próprio sistema jurídico confere alto grau de deferência e respeitabilidade. Assim, pautando-se na premissa de que a norma é materializada pelo produto final da atividade interpretativa levada a efeito pelo Poder Judiciário³⁶², seu legítimo intérprete, conclui no sentido de que a mudança de entendimento equivale à criação de direito novo, o qual, necessariamente, deverá estar submetido aos parâmetros da segurança jurídica, dentre eles a irretroatividade.

É nesse contexto que Luís Roberto Barroso emprega os conceitos de “proteção da confiança” e de “boa-fé” nas relações entre Poder Público e particulares para concluir que, uma vez caracterizada a legítima expectativa do cidadão diante da longa permanência no tempo de determinada orientação jurídica, inviável a atribuição de efeitos retroativos ao novo entendimento³⁶³.

Da fundamentação do autor, contudo, extrai-se uma construção argumentativa pautada no estabelecimento de um “regime de transição razoável³⁶⁴ “(no caso então analisado, voltado aos “contribuintes que figuram como partes em 61 processos em curso perante o STF”)³⁶⁵, revelando que o raciocínio do autor, ao se referir à “modulação de efeitos”, refere-se à hipótese de se restringir a eficácia da decisão especificamente em relação aos sujeitos vinculados ao caso modificador e aos processos paralelos pendentes.

³⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

³⁶² Sobre o tema da distinção entre norma e enunciado normativo, bem como sobre a construção de sentido da norma a partir da atividade de interpretação, ver: GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

³⁶³ Conclui o autor: “Em suma: por incidência direta tanto dos princípios constitucionais referidos quanto de elementos normativos do próprio sistema infraconstitucional tributário, a boa-fé nas relações entre Estado e particulares e a proteção da confiança destes últimos impede, no caso, a atribuição de efeitos retroativos a eventual decisão do STF que venha a modificar seu entendimento sobre o direito ao creditamento em matéria de IPI.”. BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006. p. 281.

³⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

³⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006. p. 285.

Esses elementos demonstram que, mais significativas do que a divergência doutrinária, materialmente considerada, em torno da possibilidade ou não de se utilizar a técnica da modulação de efeitos com fundamento na proteção da confiança, são, antes, as diferenças terminológicas e conceituais acerca dos mesmos institutos.

Em outras palavras, tem-se configurado o seguinte cenário: de um lado, a doutrina capitaneada por Humberto Ávila³⁶⁶ conclui que a proteção da confiança não deve ensejar a “modulação de efeitos” no caso modificador - sob pena de se atingirem fatos pretéritos anteriores à própria formação da confiança e até mesmo de sua base -; todavia, ao mesmo tempo, ainda que se referindo ao controle concentrado de constitucionalidade, essa mesma doutrina reconhece a possibilidade de fixação de regras de transição para que seja restringida a eficácia da decisão de inconstitucionalidade, sem que a declaração, em si, seja restringida, de modo a se preservarem, por exemplo, os direitos buscados no caso modificador e nos processos pendentes sobre a mesma matéria. Nesses casos, o fundamento da eventual restrição de eficácia decorreria da aplicação direta da própria segurança jurídica, a qual amolda o conteúdo da decisão modificadora, tutelando os fatos considerados intangíveis³⁶⁷.

De outro lado, pautada na eficácia normativa ampliada conferida aos precedentes qualificados e na sua capacidade de gerar pautas de conduta e, portanto, legítimas expectativas, a doutrina ora exemplificada por Luís Roberto Barroso³⁶⁸, Teresa Arruda Alvim³⁶⁹ e Mizabel Derzi³⁷⁰, enxerga na proteção da confiança fundamento para, da mesma forma, fixar regras de transição, tais como a preservação do resultado útil do caso modificado e dos casos paralelos já judicializados.

Embora sem adentrarem na distinção técnico-jurídica entre a restrição dos efeitos (concretos) da decisão e a restrição dos efeitos (abstratos) da declaração de inconstitucionalidade, utilizam-se da expressão “modulação de efeitos” para se referir a essas

³⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 514: “Modular o caso modificador não seria a solução: Relativamente à questão de saber se a atribuição de efeito prospectivo à “decisão modificadora” serviria de instrumento adequado para a proteção da confiança, é preciso atentar para o fato de que, se o Tribunal competente atribuir esses efeitos prospectivos, com base na existência de mudança jurisprudencial, afastando todo e qualquer efeito passado, estará protegendo a “confiança” também com relação aos atos praticados entre T1 e T2, isto é, no período em que a “decisão modificadora” sequer existia e, por isso, não poderia ter servido de base para o exercício causalmente orientado da confiança”.

³⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 540.

³⁶⁸ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

³⁶⁹ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes. In: WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Temas essenciais do novo CPC**. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2016.

³⁷⁰ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

hipóteses. Mencione-se, ainda, que, no entendimento de alguns autores, a restrição aos efeitos concretos da decisão declaratória de inconstitucionalidade de tributo, tal como a que assegura aos contribuintes que já possuam ação judicial em curso o direito de restituição, seria denominada de “modulação pessoal dos efeitos”, ao invés de modulação temporal³⁷¹.

Neste ponto, um aspecto relevante a ser considerado reside na constatação de que o uso da técnica da modulação de efeitos nas hipóteses de modificação de jurisprudência, seja por força da letra expressa do artigo 927, §3º do Código de Processo Civil, seja em razão da própria construção teórica do conceito, não exige a declaração de inconstitucionalidade de lei, mas tão somente a modificação de entendimento. Isso significa dizer que, ainda que o recorte metodológico adotado neste trabalho esteja delimitado ao exercício do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, deve-se cogitar da possibilidade de que a modificação jurisprudencial venha a ocorrer mediante o reconhecimento da constitucionalidade de determinada incidência tributária anteriormente tida por inconstitucional, ou, ainda, que se dê em torno do conteúdo ou da extensão de normas que resultem em maior ou menor incidência tributária sobre determinada situação ou contribuinte, como regras de isenção, imunidade ou não-incidência, ou, ainda, regras que delimitam regimes de apuração de créditos de tributos não-cumulativos, dentre outras.

É nesse contexto que surge, portanto, uma segunda constatação: Mizabel Derzi³⁷² e Luís Roberto Barroso³⁷³, referindo-se, como visto, especificamente às modificações de jurisprudência em matéria tributária das quais decorrem a imposição de ônus financeiro aos contribuintes, fundamentam-se na proteção da confiança para justificar a adoção de eficácia prospectiva total à decisão modificadora (“modulação de efeitos”), na medida em que a equiparam à criação de lei nova e, portanto, submetida ao princípio da irretroatividade tributária. No entender de Mizabel Derzi, diante da força normativa do princípio da irretroatividade das Leis no ordenamento constitucional brasileiro, nem mesmo seria necessário invocar a proteção da confiança, porquanto, nesses casos, “a confiança está pressuposta, como confiança sistêmica, difusa”.³⁷⁴

³⁷¹ CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 241-271. p. 258; ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

³⁷² DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

³⁷³ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

³⁷⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 595.

Essa equiparação, observada à luz dos pressupostos da Teoria da Segurança Jurídica de Humberto Ávila, resultaria na aplicação direta do princípio da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, vinculada ao elemento da cognoscibilidade do direito, expressamente integrado ao ordenamento constitucional por meio do princípio da irretroatividade das leis tributárias, não havendo que se falar, portanto, em modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (a qual, nessas hipóteses, pode sequer existir). Tratar-se-ia, nesses casos, do mero exercício da atividade jurisdicional no regular cumprimento de seu papel constitucional, no arranjo estrutural do Estado de Direito, de fazer prevalecer a Supremacia da Constituição.

Tathiane Piscitelli³⁷⁵, debruçando-se sobre o tema, constata que as “hipóteses gerais de modulação” observadas na atuação do Supremo e Tribunal Federal, independentemente do fundamento adotado (segurança jurídica ou interesse social), resultam da declaração de inconstitucionalidade de norma tributária com superação de jurisprudência da própria Corte. Diante desse quadro, a autora propõe que o uso da técnica, quando vinculada ao fundamento da segurança jurídica, deva estar necessariamente conectada à proteção da coisa julgada, “*seja individual, seja como reflexo de um entendimento preponderante no Tribunal competente*”.

Examinando a extensão do artigo 927, §3º do Código de Processo Civil, a autora se pauta na premissa de que a regra visa a proteger tanto o contribuinte quanto a fazenda pública das hipóteses em que se configura uma reviravolta interpretativa, assegurando a atribuição de eficácia prospectiva ao julgado. Argumenta que o conteúdo material da expressão segurança jurídica, nessas hipóteses, deverá estar vinculado à ideia de coisa julgada, e não propriamente à irretroatividade geral das leis tributárias, porquanto o objetivo da norma consiste na “*preservação de atos consolidados no passado, sob o manto da imutabilidade*”³⁷⁶. Todavia, defende estar configurada a hipótese de proteção, também, nos casos em que, apesar de inexistir trânsito em julgado, existem decisões reiteradas de mérito sobre o tema, não sendo a pendência de recursos integrativos (embargos de declaração) razão suficiente para instaurar, de forma razoável, a desconfiança do contribuinte de que aquela posição irá potencialmente mudar.

Mencione-se, também, entendimento doutrinário no sentido de que a preservação de situações fáticas consolidadas, em nome da segurança jurídica, por meio da “modulação de

³⁷⁵ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156. p. 134-135.

³⁷⁶ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156. p. 133-156

efeitos” nas hipóteses de modificação jurisprudencial, decorre do próprio sistema jurídico e abrange, por ser mais ampla e inerente ao conjunto de garantias constitucionais, a hipótese positivada pelo legislador no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, a qual, portanto, seria até mesmo desnecessária³⁷⁷. Segundo essa linha de argumentação, a previsão do artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil não teria trazido real inovação à atividade do Supremo Tribunal Federal³⁷⁸.

As considerações até aqui expostas demonstram que, em se tratando de modificações de jurisprudência, há relativa consistência entre os diferentes posicionamentos doutrinários no que diz respeito à necessidade de preservação, em nome da segurança jurídica, de situações jurídicas consolidadas, ainda que não estejam acobertadas por regras constitucionais objetivas de materialização do princípio (tais como as de proteção ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada, ao direito adquirido e aos fatos geradores ocorridos, no âmbito do direito tributário). Divergem as correntes doutrinárias, no ponto, quanto à tratar-se de “modulação de efeitos”, propriamente, ou apenas de aplicação direta da segurança jurídica, em seu aspecto objetivo, sobre o próprio conteúdo da decisão, limitando-o, ao invés de limitar a declaração de inconstitucionalidade em si, bem como sobre a utilização do princípio da proteção da confiança como fundamento para tanto.

Neste trabalho, não obstante a adoção do arranjo estrutural da segurança jurídica proposto por Humberto Ávila para se compreender o fenômeno de sua concretização pelas normas constitucionais, considerados todos os elementos, aspectos e dimensões do princípio, adere-se ao entendimento de que as modificações de jurisprudência constituem fundamento suficiente para justificar a “modulação de efeitos” tanto no controle concentrado de constitucionalidade, por via de ação, quanto no controle difuso de constitucionalidade, por via de exceção, abrangidas nessa denominação as hipóteses em que o Tribunal, no exercício do controle de constitucionalidade, apenas restringe a eficácia do conteúdo da decisão, ainda que para fixar prazo ou regra de transição ou apenas para resguardar, no tocante aos seus efeitos pretéritos, apenas os casos paralelos pendentes e o próprio caso modificador.

Embora se reconheça assistir certa razão à doutrina, capitaneada por Humberto Ávila, que, com base em razões de lógica jurídica, descaracteriza tais hipóteses enquanto “modulação de efeitos” propriamente, entende-se pela adoção da acepção ampla do termo, tal como vem

³⁷⁷ SILVA, Renata Elaine. Modulação dos efeitos da decisão em matéria tributária: possibilidade ou não de “restringir os efeitos daquela declaração”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 170, p. 52-63, nov. 2009; KIM, Richard Pae; BARREIRO, Camila da Silva. Supremo Tribunal Federal e a modulação de efeitos de suas decisões. *In*: FUX, Luiz; BODART, Bruno; MELLO, Fernando Pessoa da Silveira (coord.). **A Constituição da República segundo ministros, juízes, auxiliares e assessores do STF**. Salvador: JusPodivm, 2018.

³⁷⁸ MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

sendo empreendido pela experiência jurídica nacional observada a partir dos atos legislativos editados sobre o tema, que assim o utilizam, e, também, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que será examinada no próximo capítulo.

Esse entendimento, contudo, pauta-se na configuração da presença de algumas condições. Em primeiro lugar, para que se possa cogitar da “modulação de efeitos” (já considerada a acepção ora adotada), entende-se ser necessária a presença dos requisitos da proteção da confiança, acima desenvolvidos, os quais pressupõem a existência de uma base de confiança legítima e o efetivo exercício dessa confiança.

A base da confiança, assim como a consequente existência dessa confiança por parte dos jurisdicionados e o seu exercício, poderão ser caracterizadas a partir da força normativa (grau de vinculatividade, pretensão de definitividade e capacidade de generalização³⁷⁹) atribuída, pelo próprio sistema³⁸⁰, à decisão modificada, e pela conduta dos jurisdicionados que se socorreram do poder judiciário em busca de se valer dos efeitos daquele precedente, embora já possuíssem legítima expectativa quanto ao resultado e, portanto, pautassem suas práticas econômicas nessa perspectiva. Adere-se, ainda, aos critérios propostos por Humberto Ávila e por Mizabel Derzi³⁸¹ quanto ao conceito de mudança jurisprudencial, acima desenvolvido, os quais englobam a necessária existência de coisa julgada e de identidade de objeto, dentre outros.

Nas hipóteses, por fim, lembradas, em que a restrição de direitos fundamentais decorrente da modificação jurisprudencial colide com regra material objetiva da segurança jurídica, tal como a irretroatividade tributária, entende-se que a modulação de efeitos, de modo a atribuir-se eficácia *ex nunc* à decisão modificadora, será não apenas cabível, mas, também, necessária para a concretização da Supremacia da Constituição, independentemente de se cogitar da presença dos elementos subjetivos inerentes à proteção da confiança.

Fixadas essas premissas, avançando-se na análise da temática da modulação de efeitos por ocasião das modificações de jurisprudência consolidada e uma vez observado que, a rigor, as divergências quanto à possibilidade, em si, da utilização da técnica, nessas hipóteses, são minimizadas em razão da natureza terminológico-conceitual em torno dos fenômenos decisórios em que, de algum modo, são restringidas as eficácias temporais das decisões em

³⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

³⁸⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Recurso extraordinário e recurso especial: do *jus litigatoris* ao *jus constitutionis*. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2019. p. 280; ALVIM, Teresa Arruda. Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2019.

³⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 486-500; DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

jurisdição constitucional, passa-se à análise da relevante controvérsia doutrinária quanto à possibilidade de que, no caso de modificações de jurisprudência, a modulação de efeitos se dê em benefício do ente estatal. Tal hipótese pressupõe, por óbvio, a modificação de jurisprudência da qual resulta benefício aos contribuintes, mas não necessariamente envolve a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. Pode-se cogitar, por exemplo, da atribuição de interpretação teleológica ou finalística que resulte na ampliação do direito ao aproveitamento de créditos de tributos sujeitos a regime não-cumulativo de apuração.

Conforme o raciocínio desenvolvido no tópico anterior, a rigor, o princípio da proteção da confiança, enquanto manifestação do aspecto subjetivo da dimensão material da segurança jurídica vinculado ao elemento da confiabilidade do direito, pressupõe que o sujeito da proteção esteja submetido externamente ao direito, não sendo possível se cogitar, logicamente, da presença do elemento subjetivo “confiança” em relação à continuidade de atos praticados por si mesmo, tampouco do elemento “frustração” de expectativas em decorrência da prática dos próprios atos. Daí falar-se, como visto, na impossibilidade de se associar tal princípio aos entes estatais, sob pena de violação dos pressupostos da boa-fé e da própria segurança jurídica³⁸².

Todavia, da mesma forma como ocorre quando da modificação de jurisprudência no sentido do reconhecimento da constitucionalidade de norma de natureza tributária - em relação à qual a doutrina fundamenta a impossibilidade de aplicação retroativa dos efeitos da decisão não apenas na proteção da confiança mas, também, com base em elementos pertinentes à dimensão objetiva da segurança jurídica, tal como a irretroatividade tributária -, também na hipótese de modificação de jurisprudência que beneficie os contribuintes, argumenta-se no sentido da possibilidade de modulação de efeitos com base em aspectos objetivos do princípio, usualmente associados à realização do interesse social da arrecadação.

Da mesma forma como ocorre em relação às hipóteses ordinárias de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, também nos casos de modificação de jurisprudência da qual resulte direito de restituição dos contribuintes ou qualquer modalidade de incremento de despesa pública, suscitam-se argumentos fundados no impacto orçamentário decorrente dos prejuízos econômico-financeiros impostos ao Estado pela decisão modificadora.

³⁸² ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Diego Ribeiro e Maysa Deligne³⁸³, embora se posicionem contrariamente à adoção do argumento de cunho econômico-financeiro para fundamentar a modulação de efeitos em hipóteses ordinárias, manifestam-se no sentido de admiti-los quando se tratar da “*modificação de precedente até então firmado em sentido favorável aos interesses estatais*”. Conforme pontuam os autores, ao integrar uma lide submetida ao Poder Judiciário, o Estado passa, assim como qualquer cidadão, a orientar seu comportamento de acordo com as normas judiciais emanadas do Estado-juiz, do qual se distingue enquanto Estado-parte. Nesses casos, defendem que seria legítima a adoção do denominado *prospective overruling*, isto é, da atribuição de eficácia prospectiva total à decisão modificadora, de modo que o planejamento das despesas públicas estaria, sim, submetido à surpresa.

A possibilidade, em tese, de que os entes estatais venham a ser protegidos em face de modificações jurisprudenciais é admitida, também, por Mizabel Derzi³⁸⁴. Muito embora dissocie essa proteção dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, destinados apenas à proteção dos contribuintes por configurarem limitações ao poder de tributar, a autora reconhece que a Constituição dispõe de meios necessários à proteção de atos e fatos pretéritos “*se a alteração jurisprudencial surpreende o Ente estatal projetando-o em verdadeiro estado de necessidade administrativa*”, embora não desenvolva seu raciocínio no sentido de aprofundar o tema.

De outro lado, críticas à consideração do que se denomina “argumento consequencialista” em favor do Estado são trazidas por parte da doutrina³⁸⁵ que somente admite como legítima a proteção da confiança (e a segurança jurídica como um todo) dos contribuintes, tendo-se em conta que, em contraposição aos impactos financeiros a serem suportados pela eventual restituição de valores de tributos recolhidos indevidamente, deve ser considerada a arrecadação indevida já acobertada pela definitividade, seja em razão da operabilidade do prazo prescricional de restituição, seja por jamais terem sido questionados por alguns contribuintes.

³⁸³ RIBEIRO, Diego Diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord). **Processo tributário analítico**. v. IV: coisa julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 97,118,132.

³⁸⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 607: “Estabelecida uma norma judicial durante anos, fielmente observada, a mudança repentina de entendimento, em detrimento do Fisco, não pode criar um dilema (cumprir a decisão judicial ou cumprir os deveres mais elementares de financiamento dos serviços públicos essenciais) com que se projetam as leis orçamentárias e de planejamento para o vazio. A dualidade que o tema modificações jurisprudenciais podem envolver leva à possibilidade de modulação dos efeitos, em favor do Estado, em grau, alcance e intensidade, que não podem ser resolvidos nesse momento e lugar”.

³⁸⁵ CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. In: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Argumenta-se, ainda, que mesmo nas hipóteses em que a modulação de efeitos em favor do Estado resguarda o caso precursor da modificação jurisprudencial e os casos paralelos pendentes - referida nos parágrafos anteriores como “*modulação da eficácia declaratória do conteúdo da decisão*” ou, como denominado por alguns autores, “*modulação pessoal*” -, *acaba-se estabelecendo uma situação de desigualdade entre os contribuintes, privilegiando-se os litigantes, o que acarretaria o indesejado efeito de estímulo à litigiosidade*³⁸⁶.

Também em relação à possibilidade de modulação de efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária diante de modificações jurisprudenciais, independentemente da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, adere-se, quanto ao ponto da utilização da técnica em favor dos entes estatais, às ponderações de Tathiane Piscitelli³⁸⁷ em torno da disciplina do orçamento público no direito brasileiro, tratada no tópico anterior.

Compreende-se que, diante do próprio desenho institucional do modelo de Estado instituído pela Constituição Federal de 1988 e de sua inafastável dependência material da tributação para o financiamento da concretização dos direitos fundamentais e demais estruturas garantidoras de sua estabilidade institucional, não se pode permitir que, em nome da defesa desses direitos, sejam retirados do Estado os elementos que os suportam. Nessa condição, uma vez caracterizado risco de abalo nessa estrutura institucional, a proteção dos interesses estatais (e, em última análise, de toda a sociedade) é medida que deve ser promovida pelo direito, em nome da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, ao qual está atrelado o interesse social.

Exige-se, contudo, que o referido risco seja demonstrado de modo efetivo, à luz dos instrumentos do Direito Financeiro, e que seja ponderado, ainda, pela responsabilidade do Estado de prever riscos calculáveis, estabelecer reservas e criar planos de medidas de contingenciamento em face de possíveis (e previsíveis em certo grau) incrementos de despesas públicas decorrentes de decisões judiciais.

Dada a dinâmica estrutural do processo civil brasileiro, em que discussões de teses tributárias perduram pelos Tribunais ao longo de anos, muitos deles transcorridos mesmo após o debate já ter alcançado o Supremo Tribunal Federal, entende-se que ficam mitigadas as alegações de imprevisibilidade e de conseqüente despreparo, em termos orçamentários, para a

³⁸⁶ CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 241-271. p. 258.

³⁸⁷ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

absorção dos impactos econômico-financeiros da eventual decisão judicial que, modificando jurisprudência anterior, resulte em direito de restituição ou de crédito por parte dos contribuintes.

A esse respeito, em análise específica sobre a possibilidade de que sejam modulados os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em torno da constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das Contribuições Sociais PIS e COFINS³⁸⁸, mas que pode ser objeto de generalização, Tathiane Piscitelli³⁸⁹ registra que a tese já está em debate no Tribunal há quase 20 anos, com maioria formada em sentido favorável aos contribuintes desde agosto de 2006, com decisão proferida pelo Plenário do STF, também em sentido favorável aos contribuintes, publicada em dezembro de 2014³⁹⁰, e está prevista no Anexo de Riscos Fiscais das Leis Orçamentárias anuais desde o ano de 2008³⁹¹. Trata-se de hipótese em que, diante do tempo transcorrido e da possibilidade de utilização dos instrumentos do Direito Financeiro para absorção dos impactos da decisão, restaria fragilizado o argumento de que os impactos econômico-financeiros decorrentes da decisão resultariam em um abalo na estrutura institucional do Estado passível de pôr em risco a concretização de direitos fundamentais.

Conclui-se, portanto, que a modulação de efeitos, nos casos de modificação de jurisprudência em matéria tributária que resulte em benefício para os contribuintes, venha a ser admitida nos casos em que, da mesma forma como nas hipóteses ordinárias de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, possa-se demonstrar, com base em dados e cálculos efetivos, a ocorrência de impactos concretos na estrutura institucional do Estado, comprometendo a credibilidade e estabilidade do próprio direito, atrelados à dimensão objetiva da segurança jurídica e ao interesse social a ela adjacente.

Uma vez delimitados os pressupostos de aplicação da modulação de efeitos no exercício do controle de constitucionalidade em matéria tributária, balizados pelos pressupostos do Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988 e pelo papel assumido pela jurisdição constitucional no arranjo estrutural que o informa, passar-se-á a investigar, no próximo capítulo, com base nos parâmetros até aqui identificados, a atuação do

³⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 574.706/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Cármen Lúcia. DJ 02.10.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> Acesso em: 18/06/2021.

³⁸⁹ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017. p. 40-48

³⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 16.12.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> Acesso em: 18/06/2021.

³⁹¹ Lei 11.514/2007.

Supremo Tribunal Federal quando da utilização da técnica da modulação diante de discussões de natureza tributária que lhe são submetidas.

3 OS PRESSUPOSTOS DE APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Por meio da construção teórica desenvolvida no capítulo anterior, alcançaram-se balizas ideais para que o uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária se amolde aos pressupostos aos quais o exercício do controle de constitucionalidade está vinculado no arranjo estrutural e sistêmico do Estado de Direito. A busca pela concretização desses pressupostos, investigados no capítulo 1, revela-se passível de autorizar e de fundamentar o uso da técnica da modulação de efeitos, tornando-o não apenas possível, mas, também, necessário para que se alcance a máxima eficácia dos objetivos constitucionais, especificamente aqueles relacionados aos direitos fundamentais dos contribuintes, concretizados tanto no rol de direitos individuais associados às limitações ao Poder de Tributar, de um lado, quanto na delimitação de rígidas competências tributárias, de outro.

Nesse sentido, a investigação dos possíveis conteúdos a serem atribuídos aos pressupostos materiais da modulação de efeitos em matéria tributária (objeto central da pesquisa), como visto, desenvolveu-se a partir de segregação extraída, para fins epistemológicos, dos pressupostos formais estabelecidos pelo legislador ordinário para que o uso da técnica seja respaldado: declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo e mudança de jurisprudência, a qual constitui espécie do gênero mudança de orientação estatal.

Tais pressupostos formais, por sua vez, decorrem das disposições legais reguladoras do instituto que, atualmente, encontram-se vigentes no ordenamento jurídico brasileiro: enquanto as Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999 cogitam da modulação de efeitos por ocasião da declaração de inconstitucionalidade de Lei ou de ato normativo, a Lei nº 13.105/2015, que instituiu o Código de Processo Civil, exige a mudança de jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores, ao passo que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.655/2018, prevê, como hipótese justificadora da preservação de situações jurídicas consolidadas, a mudança de orientação estatal. Somam-se a esses, ainda, a hipótese específica de modulação de efeitos autorizada pela Lei nº 11.417/2006, que prevê a possibilidade de manipulação da eficácia da deliberação que resulte na edição de Súmula Vinculante.

A metodologia adotada a partir dos pressupostos formais autorizadores do uso da técnica modulação de efeitos, partindo-se de cada um deles para a identificação dos pressupostos

materiais do instituto nas ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal se utilizou do instituto em matéria tributária, justifica-se pela circunstância de que segurança jurídica e interesse social (ambos considerados em suas acepções delimitadas no capítulo anterior) são, usualmente, conjunta e indissociavelmente referidos pela jurisprudência da Corte – o que, conforme conclusões já alcançadas nesta pesquisa, coaduna-se com as próprias concepções teóricas de cada um desses princípios constitucionais, os quais são alçados à condição de pressupostos basilares do próprio ordenamento jurídico e, portanto, revelam-se intrinsecamente relacionados – tanto entre si e com o ordenamento jurídico como um todo. Além disso, a atuação do Supremo Tribunal Federal na análise, em cada caso concreto, quanto à presença desses pressupostos materiais, revela que, regra geral, na visão do Tribunal, ambos se fazem presentes, concomitantemente, em qualquer das hipóteses delineadas pelos requisitos formais autorizadores do uso da técnica.

Também a própria segregação feita a partir dos pressupostos formais, embora se mostre relevante do ponto de vista metodológico, não é observada com clareza na atuação do Supremo Tribunal Federal diante de situações em que a modulação de efeitos é suscitada e debatida pelo Plenário da Corte em matéria tributária. Consta-se, em muitos casos, que ambos os requisitos (declaração de inconstitucionalidade e mudança de jurisprudência) são tratados de forma conjunta, dedicando-se o Tribunal a examinar, em cada caso, a presença de ambos, mesmo quando, a rigor, apenas um deles far-se-ia presente – ou mesmo exigível.

Da mesma forma, inversamente, observam-se hipóteses em que o Tribunal dispensa a plena caracterização de qualquer deles para adentrar no debate quanto à modulação dos efeitos de suas decisões em sede de jurisdição constitucional, o que faz diante da presença independente, assim entendida, dos pressupostos materiais voltados à proteção da segurança jurídica ou do interesse social. Esse cenário, em certa medida, justifica-se pela complexidade das relações sociais e jurídicas postas à apreciação do Supremo Tribunal Federal, cuja heterogeneidade desafia o rígido enquadramento de todas elas em hipóteses formais predeterminadas.

Feitas essas considerações, a análise empreendida nos tópicos subsequentes adotará, como referência (ainda que para fins metodológicos), a mesma segregação empreendida nos capítulos anteriores, feita a partir dos pressupostos formais de cabimento da modulação de efeitos estabelecidos pelo legislador ordinário nas hipóteses em que o uso da técnica foi previsto para a jurisdição constitucional, mas também se estenderá às hipóteses em que tais requisitos são, total ou parcialmente, mitigados. Neste ponto, à luz das conclusões alcançadas em torno da dimensão objetiva da segurança jurídica, expostas no capítulo 2.1, surgem indagações

pertinentes, também a serem investigadas, quanto à legitimidade da atuação da Corte em circunstâncias não expressamente autorizadas pelo legislador.

Assim, buscar-se-á identificar, a partir da análise das decisões do Plenário do Supremo Tribunal Federal em que a modulação de efeitos foi discutida e decidida em matéria tributária, de que forma os seus pressupostos materiais vêm sendo entendidos - e atendidos, à luz dos parâmetros identificados no capítulo anterior - pela jurisprudência do Tribunal, seja nas hipóteses em que o fundamento central da modulação residiu na declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, seja nas hipóteses em que a proposta se pautou na alegação de ocorrência de modificação de jurisprudência ou, ainda, naquelas em que nenhum desses pressupostos formais, a rigor, faz-se presente, buscando-se averiguar se, nesses casos, é possível situar a modulação de efeitos nos pressupostos materiais de legitimação e de justificação extraídos do arranjo estrutural do Estado de Direito.

Em cada caso, a atuação do Supremo Tribunal Federal será examinada de acordo com a cronologia das suas manifestações sobre o uso da técnica, buscando-se identificar possíveis linhas de evolução e tendências para, ao final, analisar-se, criticamente, o atendimento dos objetivos constitucionais que a legitimam.

3.1 NAS HIPÓTESES DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA (SEM ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE)

Muito embora presente no ordenamento jurídico brasileiro desde a edição das Leis nº 9.868/99 e 9.882/99, o uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária somente se viu concretizado, diante de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, por ocasião do julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários nº 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS³⁹², em 12.06.2008, quando se reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991. Tais dispositivos legais estabeleciam prazo decadencial de dez anos para a constituição de créditos tributários, bem como prazo prescricional, também de dez anos, para o exercício da pretensão executória, relativamente a créditos tributários de natureza previdenciária, regulados pela referida Lei.

³⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recursos Extraordinários n. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Novoquim Indústria Químicas LTDA Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.11.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617> Acesso em: 18/06/2021.

Consoante restou decidido pela Corte, a Lei nº 8.212/91, diferentemente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execuções Fiscais, por já ter sido editada sob a égide da Constituição Federal de 1988 (art. 146, III, “b”), não poderia ter disposto sobre normas de decadência e prescrição em sede de lei ordinária, dada a reserva de Lei Complementar exigida constitucionalmente. Declarou-se, portanto, a inconstitucionalidade de ambos os dispositivos, reconhecendo-se que os prazos de decadência e prescrição relativamente aos tributos de natureza previdenciária regulados pela Lei nº 8.212/91 devem se sujeitar aos prazos estabelecidos no Código Tributário Nacional (decadencial quinquenal para a constituição do crédito tributário e prescricional quinquenal para o exercício da pretensão executória).

Finalizado o julgamento, a Fazenda Nacional suscitou a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, objetivando, com a atribuição de eficácia *ex nunc* à decisão, fosse resguardada a validade créditos tributários constituídos com fundamento no artigo 45 da Lei, isto é, dentro dos dez anos então previstos na legislação previdenciária, mas após o transcurso do limite decadencial de cinco anos estabelecido pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Enxergando, na hipótese, a necessidade de assegurar a segurança jurídica, a Corte decidiu, por 10 votos a 1, acolher parcialmente o pedido da Fazenda Nacional para modular os efeitos da decisão, de modo que se reconhecessem legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento. Em outras palavras, inviabilizou-se a pretensão de que contribuintes, fazendo retroagir o novo prazo prescricional, pleiteassem a restituição de valores pagos em relação a períodos sobre os quais, com o novo entendimento, não poderiam ter o crédito tributário constituído pelo lançamento. Foi ressalvado da modulação, somente, o direito à repetição do indébito daqueles contribuintes que já possuíam ações em curso por ocasião do julgamento, inviabilizado o direito de buscar a repetição, portanto, por meio de novas ações. Para tanto, limitou-se o Tribunal a afirmar que a decisão possuiria grande repercussão e envolveria risco de insegurança jurídica, genericamente considerada.

Em nova hipótese de declaração de inconstitucionalidade de Lei tributária ocorrida em 03.02.2010, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852³⁹³, o Supremo Tribunal Federal foi provocado, mais uma vez, acerca da possibilidade de modular os efeitos da sua decisão. Na ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/1992,

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 363.852/MG**. Pleno. Recorrente: Frigorífico Mataboi LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 23.04.2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212> Acesso em: 18/06/2021.

que instituiu a Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL). O pedido de modulação de efeitos, formulado pela Advocacia-Geral da União, fundou-se no argumento de que as consequências econômicas da decisão, decorrentes das inúmeras ações de repetição de indébito que seriam ajuizadas, seriam extremamente danosas ao erário. Postulou-se, assim, a atribuição de efeitos futuros à declaração de inconstitucionalidade, assegurando-se, assim, as relações jurídico-tributárias já estabilizadas até a data da decisão.

Por maioria, o pedido modulação de efeitos foi rejeitado pelo Tribunal, vencida apenas a Ministra Ellen Gracie. Embora tenham sido levantados, nos debates, questionamentos quanto ao próprio cabimento da modulação de efeitos em matéria tributária (em especial diante da declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo), e também sobre o cabimento da modulação em processos de índole subjetiva³⁹⁴, a rejeição do pedido se pautou, essencialmente, na ausência de risco à garantia da segurança jurídica e na inexistência de razões suficientes para justificar, no caso concreto, a adoção da técnica prospectiva com base na existência de excepcional interesse social. Extrai-se dos debates o racional de que a existência de instrumentos no ordenamento jurídico aptos a absorver as consequências da decisão (tais como, por exemplo, a ação de repetição de indébito, sujeita a prazo prescricional, e os próprios prazos de decadência e prescrição relativos ao lançamento e à cobrança de créditos tributários) afastaria o risco à segurança jurídica, na medida em que não se vislumbraria, no caso, qualquer violação aos direitos dos contribuintes.

Além disso, afastou-se o argumento de prejuízo econômico e orçamentário como razão, por si só, passível de configurar o excepcional interesse social, destacando-se o caráter pedagógico da imposição da eficácia regular das decisões do Supremo Tribunal Federal, enquanto orientação de condutas e comportamentos, inclusive estatais³⁹⁵.

Anos mais tarde, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS³⁹⁶, em 17.09.2014, o argumento de que a decisão da Corte resultaria em

³⁹⁴ Na ocasião (fevereiro de 2010), vigiam no ordenamento jurídico brasileiro, relativamente à modulação de efeitos, apenas as previsões veiculadas pelas Leis nºs 9.868/1999 e 9.882/1999, as quais regulam as ações típicas de controle concentrado de constitucionalidade e, portanto, não se amoldavam perfeitamente à hipótese. Já na ocasião, os debates revelam que o Tribunal, ao menos em relação a maioria de seus membros, já se posicionava no sentido da admissibilidade de se cogitar da modulação de efeitos em processos de índole subjetiva, reconhecendo o processo de “objetivação” do recurso extraordinário.

³⁹⁵ Extrai-se do voto da Ministra Carmen Lucia: “Primeiro, a Constituição, como lembrou o Ministro Marco Aurélio, aliás, de maneira muito firme tem repetido aqui que essa é uma Constituição rígida que, uma vez afrontada, tendo sido afrontada, e, a não ser em situações excepcionabilíssimas, em que a execução do que nós decidimos gere mais problemas sociais, principalmente, não econômicos ou financeiros, mas sociais, que realmente poderiam ensejar uma prática dessa natureza em caráter excepcionabilíssimo, nós temos de manter até o que é pedagógico para os Órgãos do Estado”.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 559.937–ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Vernicitec LTDA. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 14.10.2014.

substancial impacto orçamentário para a União foi novamente provocado pela Fazenda Nacional³⁹⁷ como fundamento para a modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, da qual resultava a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação de mercadorias e serviços.

Extraí-se dos debates que o Supremo Tribunal Federal rechaçou veementemente, por unanimidade, a alegação de perda de arrecadação como fundamento válido para a modulação, em especial por ter sido aduzida de forma dissociada de qualquer comprovação, concreta e específica, de risco grave e irreversível à ordem social. A documentação trazida pela Fazenda Nacional (Nota Técnica da Receita Federal do Brasil com cálculos dos prejuízos na arrecadação) foi considerada insuficiente, porquanto não se procedeu a qualquer vinculação entre os números trazidos e os eventuais impactos sociais deles decorrentes. Excluiu-se do conceito de interesse social, portanto, o atendimento dos interesses unicamente arrecadatórios do Estado, desvinculados da demonstração de que o produto da arrecadação resultaria na manutenção de sua estrutura de garantias de direitos fundamentais.

Também foram reiterados os fundamentos voltados à existência de instrumentos próprios, já constantes do ordenamento jurídico, para regular as consequências da decisão (tais como a ação de repetição de indébito e os prazos de prescrição e decadência). Foram invocados, ainda, argumentos no sentido da importância do efeito pedagógico, para a atividade estatal, da declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, concluindo-se, ao final, que a segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

O mesmo racional, pautado em idênticos fundamentos, foi novamente adotado por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional no Recurso

Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371> Acesso em: 18/06/2021.

³⁹⁷ Consoante se extrai da petição de embargos de declaração por meio da qual a União requereu a modulação de efeitos, foram apontados dados financeiros extraídos de Nota Técnica da Receita Federal em que se previa o impacto de R\$ 14,29 bilhões, complementadas por alegações genéricas fundamentadas “em recentes práticas desse excelso Tribunal, no princípio da segurança jurídica, e na relevância e excepcionalidade do interesse social, haja vista os valores econômicos empolgados”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 559.937 – ED /RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Vermitec LTDA. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 14.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371> Acesso em: 18/06/2021.

Extraordinário nº 595.838/SP³⁹⁸, em 18.12.2014, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do artigo do 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Já em 20.05.2015, em sede de controle concentrado de constitucionalidade e diante da pronúncia de inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136/2008, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, com fundamento no artigo 27 da Lei nº 9.869/99, utilizou-se, pela segunda vez, da técnica da modulação de efeitos em hipótese de simples declaração de inconstitucionalidade (sem modificação de jurisprudência) para estabelecer marco temporal futuro ao início da produção de efeitos da decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171/DF³⁹⁹, na qual considerou ilegítima a imposição de obrigação tributária de recolhimento de ICMS, instituída por Convênio, em substituição à anulação escritural de créditos do imposto passível de ser realizada pelo ente federado.

Os referidos diplomas normativos atribuíam às refinarias de petróleo - que efetuam a venda de gasolina “A” às distribuidoras - a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (parágrafo 5º da Cláusula Vigésima Primeira). As cláusulas tidas por inconstitucionais pelo STF (parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira) previam o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. Concluiu o Tribunal existir, na hipótese, extrapolação dos limites normativos estabelecidos no artigo 155, §4º, da Constituição Federal, que regulamenta as matérias passíveis de serem reguladas por esse instrumento normativo.

Na ocasião do julgamento, a proposta de modulação de efeitos foi trazida pela Ministra Ellen Gracie⁴⁰⁰, relatora da Ação Direta, sob o fundamento de que “razões de segurança

³⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 595.838 – ED/SP**. Pleno. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 08.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768> Acesso em: 18/06/2021.

³⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.171/DF**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel.: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 21.08.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰⁰ “Todavia, é preciso considerar que o reconhecimento da invalidade do “estorno mediante recolhimento”, no bojo da sistemática de tributação adotada para os combustíveis, implicará prejuízo aos estados sedes das distribuidoras que não sejam ao mesmo tempo sede das usinas e local de consumo do combustível final. Estes estados-sede de distribuidoras não conseguirão mais se ressarcir do ônus suportado. De um lado, sofrerão dedução

jurídica” tornariam necessário assegurar àqueles estados-membros que possuísem sedes de distribuidoras de combustíveis e que não fossem, ao mesmo tempo, sede das usinas e local de consumo do combustível final, um período de transição para que se adaptassem à nova realidade jurídica proveniente da decisão. O fundamento para tanto residia na circunstância de que a declaração de inconstitucionalidade acarretaria distorção na própria sistemática de recolhimento do imposto, instaurando estado de inconstitucionalidade, na medida em que aqueles estados-membros não conseguiriam se ressarcir do ônus tributário suportado: ao mesmo tempo em que sofreriam dedução do valor correspondente ao ICMS diferido relativo ao álcool (AEAC) e ao biodiesel (B5), não receberiam o repasse do ICMS sobre a gasolina C e sobre o óleo diesel B5. Assim, acompanhada pela maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal, foi aprovada a proposta de que a declaração de inconstitucionalidade somente produzisse efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.

Do voto do Ministro Ricardo Lewandowski⁴⁰¹ pode ser extraída, ainda, referência expressa à redução de arrecadação pelos estados-membros, associando-a à necessidade de garantia da segurança jurídica, muito embora não tenha sido desenvolvida argumentação mais aprofundada quanto ao ponto.

Não obstante a modulação de efeitos empreendida na aludida Ação Direta, na qual se observou uma primeira sensibilização da Corte em relação a argumentos de natureza econômico-financeira e orçamentária (do ponto de vista da arrecadação tributária), o Supremo Tribunal Federal voltou a rejeitar o uso da técnica, em 28.10.2016, por ocasião de pedido de modulação de efeitos formulado no Recurso Extraordinário nº 957.650/AM⁴⁰², no qual foi

do valor correspondente ao ICMS-diferido relativo ao álcool (AEAC) e ao biodiesel (B5) e, de outro, não receberão o repasse do ICMS sobre a gasolina C e sobre o óleo diesel B5. Por isso, proponho a modulação temporal dos efeitos desta declaração de inconstitucionalidade a fim de que a presente decisão tenha eficácia a partir de seis meses contados da publicação do acórdão, tempo em que poderão os estados adotar modelo diverso e que não gere a distorção demonstrada”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.171/DF**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel.: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 21.08.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰¹ “Neste caso, está evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes e aos Estados-sedes das distribuidoras de combustíveis, que terão suas arrecadações diminuídas abruptamente. Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse econômico envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, a fim de que esta decisão tenha eficácia após seis meses da publicação do acórdão”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 957.650 – ED/AM**. Pleno. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA; Recorrido: Drogarias Santo Remédio LTDA. Rel. Min. Teori Zavascki. Pleno, DJ 18.11.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12048012> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 957.650 – ED/AM**. Pleno. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA; Recorrido: Drogarias Santo Remédio

declarada a inconstitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos instituída e cobrada pela SUFRAMA⁴⁰³.

O pedido, formulado em embargos de declaração opostos pela própria SUFRAMA, fundou-se na circunstância de que 96% de suas receitas advinham da cobrança da referida Taxa, além de que a declaração de inconstitucionalidade do tributo ensejaria a multiplicação de demandas, desestabilizando economicamente a Autarquia, e acarretaria o enriquecimento sem causa dos contribuintes que a recolheram pela contraprestação de serviços prestados. Tais argumentos, também de ordem econômica, não sensibilizaram o Tribunal, que concluiu, em linha com o entendimento até então reiteradamente manifestado, que tais motivos não compreenderiam, em si, relevante interesse social⁴⁰⁴, assim como não serviriam para a configuração de risco à segurança jurídica, considerando, ainda, ter a decisão reiterado a jurisprudência já pacificada do Tribunal.

No mesmo sentido, em 19.10.2016, no Recurso Extraordinário n. 704.292/PR⁴⁰⁵, afastou-se, ainda, a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade material, sem redução de texto, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, do art. 2º da Lei nº 11.000/2004, de modo a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades cobradas dos profissionais a eles submetidos.

Extrai-se dos debates que o racional adotado pelo Plenário, na ocasião, alinhava-se aos posicionamentos anteriormente referidos, reconhecendo-se, embora com menor profundidade, a necessidade de que fosse demonstrada, para fins de adoção da técnica da modulação de efeitos em sede de jurisdição constitucional, “indicação concreta e específica” de risco gravíssimo à

LTDA. Rel. Min. Teori Zavascki. Pleno, DJ 18.11.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12048012> Acesso em: 18/06/2021.]

⁴⁰³ Superintendência da Zona Franca de Manaus, uma autarquia vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior que administra a Zona Franca de Manaus e as isenções tributárias das áreas dos estados de Rondônia, Roraima, Acre e Amapá.

⁴⁰⁴ Neste caso, todavia, vale dizer que o argumento do impacto na saúde financeira da autarquia foi examinado de forma mais aprofundada. Buscou-se, por exemplo, identificar a existência de outras fontes de custeio da Autarquia, além de ter se verificado, pela documentação trazida em contrarrazões, que a maior parte dos recursos arrecadados por meio da Taxa vinha sendo contingenciada pela União para a composição de superávits primários, concluindo-se que “não se pode, portanto, utilizar a dependência financeira da Suframa com relação aos recursos oriundos da cobrança da TSA como argumento para negar aos contribuintes o direito legalmente assegurado de restituição de exação declarada inconstitucional, já que, como visto, a maior parte da receita obtida com a taxa sequer era direcionada ao custeio dos serviços supostamente prestados pela autarquia”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 957.650 – ED/AM**. Pleno. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA; Recorrido: Drogarias Santo Remédio LTDA. Rel. Min. Teori Zavascki. Pleno, DJ 18.11.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12048012> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 704.292/PR**. Pleno. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 03.08.2017.

ordem social – excluindo-se dos pressupostos materiais autorizadores da modulação, portanto, conteúdos de ordem econômico-financeira. Na hipótese, fundava-se o pedido de modulação de efeitos, formulado pela parte Recorrente (Conselho Regional de Enfermagem do Paraná), nos alegados riscos de impacto econômico decorrentes da devolução de valores já recolhidos a título de anuidades.

Mencione-se, ainda, em sentido semelhante, a rejeição da proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Dias Toffoli na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.908/SE⁴⁰⁶, julgada em 11.10.2019, na qual foi declarada a inconstitucionalidade de Lei Estadual sergipana que instituiu Taxa remuneratória de atividades de órgão integrante da estrutura de segurança pública estadual, qual seja, o Corpo de Bombeiros Militar do Estado. Reconheceu-se, na hipótese, que o serviço de combate a incêndios e demais serviços prestados pelo órgão não se revestiam de caráter específico e divisível, sendo prestados de modo geral e indistinto à coletividade e, diante disso, seriam insuscetíveis de remuneração mediante a espécie tributária de Taxa, dada a natureza arrecadatória típica de impostos.

Vencido sozinho em relação à possível atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, o Ministro Dias Toffoli argumentou, dentre outros aspectos⁴⁰⁷, no sentido de que a atribuição de eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade resultaria em “sério comprometimento dos serviços prestados pelo Corpo de Bombeiros Militar de Sergipe”, sem que, contudo, fossem trazidos elementos concretos para respaldar a afirmação. O argumento, todavia, não sensibilizou o Plenário, que rejeitou a proposta, alinhando-se ao posicionamento (predominantemente adotado até então) no sentido de que, para fins de se justificar a modulação de efeitos com base em aspectos econômico-financeiros ou orçamentários, far-se-ia necessária a comprovação concreta e específica de comprometimento do sustentáculo garantidor das funções estatais eventualmente em jogo.

Observa-se, contudo, a partir desse momento, um gradativo alargamento do conteúdo atribuído pelo Supremo Tribunal Federal aos pressupostos materiais da modulação de efeitos, que passa, matéria tributária, a ser invocada com crescente recorrência, seja em sede de controle difuso de constitucionalidade, seja em sede de controle concentrado.

⁴⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908/SE**. Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 06.11.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751318187> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰⁷ Embora sem esclarecer a natureza do fundamento (ou seja, se a ele era atribuído o caráter de mudança de jurisprudência), o Ministro Dias Toffoli argumentou, ainda, que, no exercício da Presidência do Tribunal, proferiu decisões em sede de Suspensão de Liminar e de Suspensão de Segurança no sentido de suspender os efeitos de dispositivos de lei instituidores de Taxas análogas à então discutida.

Em 18.12.2019, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.550/RJ⁴⁰⁸, o Plenário da Corte modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de dispositivo de Lei do Estado do Rio de Janeiro⁴⁰⁹ que concedia créditos de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas ao Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado (FAES), criado pela mesma Lei. Concluiu o Tribunal, à luz de orientação jurisprudencial já consolidada na Corte, que a vinculação da receita de impostos a fundo público viola o artigo 167, IV, da Constituição Federal. A atribuição de eficácia prospectiva à decisão, já veiculada no próprio voto do Ministro relator (e acompanhado pela maioria do Tribunal), pautou-se em sucinta fundamentação voltada ao tempo de vigência da norma (aproximadamente 14 anos) e à circunstância de que, nesse período, *“foram efetivadas contribuições ao FAES, bem como processadas as respectivas compensações”*⁴¹⁰.

Fundamentos semelhantes foram adotados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF⁴¹¹ e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF⁴¹², em 24.02.2021, no qual a Corte, novamente, lançou mão da técnica prospectiva para atribuir termo inicial futuro à produção de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade formal de cláusulas 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. Concluiu-se, na ocasião, que a instituição e a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS (ICMD-DIFAL) em operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015, demandaria a edição de lei complementar federal, inexistente até então.

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.550/RJ**. Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 06.03.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752158083> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁰⁹ Artigo 12 da Lei Estadual nº 4.546/2005.

⁴¹⁰ Observa-se a singeleza das razões adotadas pelo voto-condutor do julgado para fins de se modularem os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, integralmente reproduzidas a seguir: “Assim sendo, julgo procedente o pedido e declaro a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro. Observo, contudo, estar o art. 12 da Lei estadual nº 4.546 em vigência desde 2005, de modo que, nesse período, foram efetivadas contribuições ao FAES, bem como processadas as respectivas compensações. Dessa forma, por razões de segurança jurídica, proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão somente produza efeitos a partir desta sessão de julgamento.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.550/RJ**. Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 06.03.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752158083> Acesso em: 18/06/2021.

⁴¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469/DF**. Pleno. Relator Ministro Dias Toffoli. Ata de julgamento publicada em 03.03.2021. Acórdão pendente de publicação.

⁴¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.287.019/DF**. Pleno. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros (as); Recorrido: Distrito Federal. Relator Ministro Marco Aurélio. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 25.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631> Acesso em: 18/06/2021.

Nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, autor da proposta, o uso da técnica prospectiva encontraria justificção, inicialmente, na circunstância de que, não obstante o vácuo normativo decorrente da inexistência de lei complementar, a realidade fática consolidada revela que inúmeras operações interestaduais foram tributadas na forma do diferencial de alíquota de ICMS à luz das previsões das cláusulas do Convênio impugnadas. Além disso, partindo-se de uma análise teleológica da própria Emenda Constitucional nº 87/2015, afirmou que o objetivo do constituinte derivado seria o de otimizar a distribuição, entre os estados-membros, da receita oriunda da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais. Assim, aduziu que a eventual supressão da norma regulamentadora (Convênio ICMS nº 93/2015) com efeitos *ex tunc* resultaria em atribuir aos estados-membros situação jurídica pior do que aquela existente anteriormente à edição da referida Emenda Constitucional, na medida em que, até a sua edição, vigorava o sistema de incidência e repartição do imposto em operações interestaduais – sistemática que, diante do novo cenário jurídico instituído pelo constituinte derivado que a revogou, não seria ripristinada, causando vácuo normativo. Por fim, invocaram-se, ainda, argumentos no sentido da perda de arrecadação pelos Estados, que ficariam impossibilitados – por ausência de norma regulamentadora – de exigir o tributo sobre essas operações.

Todos esses elementos foram acolhidos pela maioria⁴¹³ do Plenário do Supremo Tribunal Federal, sem que houvesse delimitação quanto ao fundamento ao qual estariam associados – se à segurança jurídica ou ao interesse social. Ressalvaram-se da modulação, ainda, os contribuintes que possuíssem ação judicial em curso até a data do julgamento, viabilizando-se, portanto, restituição dos valores cobrados a esse título. Ainda, quanto ao termo inicial da produção de efeitos da decisão, estabeleceram-se marcos temporais distintos: para a cláusula nona (relativa aos contribuintes optantes pelo simples nacional), a declaração de inconstitucionalidade produziria efeitos a partir da concessão da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.464/DF⁴¹⁴ (que havia suspenso sua eficácia), ao passo que, para as demais cláusulas, produziria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao que proferida a decisão (ou seja, 2022). Observa-se, nesse cenário, que a manipulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade levou em consideração a eficácia das normas então invalidadas, preservando-se os efeitos por elas produzidos nos limites e na extensão de suas respectivas vigências.

⁴¹³ Vencido, na proposta de modulação, o Ministro Marco Aurélio, e vencido, quanto à ressalva, o Ministro Edson Fachin.

⁴¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.464/DF**. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 19.02.2016.

Em 29.03.2021, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.481/DF⁴¹⁵, o Supremo Tribunal Federal se utilizou novamente da técnica da modulação de efeitos para atribuir eficácia *ex nunc*, com ressalvas, à declaração de inconstitucionalidade de Leis do Estado do Rio de Janeiro⁴¹⁶ que instituíram a incidência do ICMS sobre a atividade de extração de petróleo exercida por titular de concessão pública⁴¹⁷ ou por participante de regime de partilha de produção⁴¹⁸. Decidiu o Tribunal, na ocasião, que o concessionário ou contratado, no ato de extração de petróleo, adquire a propriedade do bem de modo originário, inexistindo, portanto, “operação” ou “circulação” de mercadoria passível de caracterizar o fato gerador do imposto.

A proposta de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, suscitada pelo Ministro Dias Toffoli, fundou-se, essencialmente, em elementos de natureza econômico-orçamentária. Aduziu-se que, ao instituir hipótese de incidência tributária sobre a extração de petróleo, o propósito do legislador estadual teria residido, justamente, em “acudir à preservação da economia e das finanças fluminenses”, tendo em vista as “sérias dificuldades financeiras” sofridas pelo Estado do Rio de Janeiro. Além disso, foi adotada como fundamento a circunstância de que as quantias em discussão seriam substancialmente expressivas, concluindo-se que, diante disso, a ausência de modulação de efeitos resultaria em efeitos negativos nas finanças públicas, os quais deveriam ser evitados em nome da segurança jurídica e do interesse social⁴¹⁹.

⁴¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.481/DF**. Pleno. Requerente: ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 04.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741170> Acesso em: 18/06/2021.

⁴¹⁶ Leis Estaduais nº 4.117/2003 e 7.183/2015.

⁴¹⁷ Nos moldes da Lei nº 9.478/97, que institui o monopólio da União sobre as atividades de pesquisa e lavra de jazidas de petróleo, a refinação de petróleo nacional ou estrangeiro, a importação e a exportação de produtos derivados e o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou derivados produzidos no país, bem como o transporte por meio de conduto, admitindo o seu exercício mediante concessão ou autorização, por empresas constituídas sob as leis brasileiras, com sede e administração no país.

⁴¹⁸ Nos moldes da Lei nº 12.351/2010, que estabelece o regime de partilha de produção como modalidade de exploração e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos na área do pré-sal e em áreas estratégicas contratadas pela União, no qual o contratado exerce, por sua conta e risco, as atividades de exploração, avaliação, desenvolvimento e produção e, em caso de descoberta comercial, adquire o direito à apropriação do custo em óleo, do volume da produção correspondente aos royalties devidos, bem como de parcela do excedente em óleo, na proporção, condições e prazos estabelecidos em contrato.

⁴¹⁹ Extrai-se do voto do Ministro Dias Toffoli: “A par disso, cumpre lembrar que o Estado do Rio de Janeiro vem passando por sérias dificuldades financeiras. A propósito, a ALERJ, ao prestar informações, lembrou que uma das razões constantes da justificativa do projeto de lei que culminou na lei declarada inconstitucional foi, justamente, acudir à preservação da economia e das finanças fluminenses. Também é preciso deixar claro que a cifra decorrente da tributação ora declarada inconstitucional é bastante expressiva. (...) Ponderando os interesses em conflito e prestigiando a segurança jurídica, bem como o interesse social, julgo que a ausência de modulação dos efeitos da decisão resultará em mais efeitos negativos na já combatida economia e finanças do Estado do Rio de Janeiro, os quais devem, a meu ver, ser evitados”.

Observa-se, nesse cenário compreendido pelos episódios mais recentes em que o uso da técnica da modulação de efeitos foi discutido e adotado em matéria tributária, evolução do entendimento da Corte no sentido de considerar legítimo, enquanto conteúdo possível para os conceitos de “segurança jurídica” e de “interesse social” (ainda que não expressamente vinculados), o fundamento de perda de arrecadação tributária pelos entes estatais – o que, até então, vinha sendo afastado em hipóteses semelhantes, nas quais não demonstrados os efetivos impactos decorrentes da decisão do regular desempenho das atividades estatais necessárias para assegurar a garantia de direitos fundamentais.

Na ocasião, foi deliberada, ainda, a fixação de ressalvas à modulação de efeitos relativamente a determinados contribuintes, os quais, uma vez excluídos da atribuição de eficácia *ex tunc*, seriam beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade em relação aos seus atos pretéritos. Ressalvaram-se, nesse sentido, os direitos dos contribuintes que não recolheram o imposto e, também, daqueles que possuíam questionamentos em curso quanto aos créditos tributários de ICMS constituídos com base na legislação impugnada, em âmbito de contencioso administrativo ou judicial, observados os prazos decadenciais e prescricionais⁴²⁰. Excluíram-se da ressalva e, portanto, inviabilizou-se o eventual direito de repetição do indébito, aqueles contribuintes que efeturaram o recolhimento do imposto e deixaram de questionar judicialmente a cobrança.

No mesmo sentido, ainda, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 669.196/DF⁴²¹, em 08.04.2021, foi acolhido o pedido de modulação de efeitos formulado pela União, em sede de embargos de declaração, da decisão que declarou a inconstitucionalidade de Resolução do Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) que regulamentou a forma de notificação do contribuinte sobre a sua exclusão do programa, permitindo-se que ocorresse sem notificação prévia e sem a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Na oportunidade, dentre outros fundamentos relativos à modificação de jurisprudência (os quais serão examinados no tópico subsequente), invocou-se a presunção de constitucionalidade da norma ao longo de seu tempo de vigência (aproximadamente 19 anos) e, especialmente, a

⁴²⁰ Extrai-se da ata de julgamento a seguinte transcrição: “Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela produza efeitos *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento do mérito. Acolhendo proposta formulada pelo Ministro Roberto Barroso, ficam ressalvadas: “(i) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS; (ii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; Em todos esses casos, dever-se-á observar o entendimento desta Corte e o prazos decadenciais e prescricionais”.

⁴²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.196-ED/DF**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Bônus Indústria e Comércio de Confecções LTDA. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 07.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755785045> Acesso em: 18/06/2021.

alegação de que “diversas relações jurídicas, que envolvem volume significativo de dinheiro, haviam se estabilizado à luz da norma contestada nestes autos”. Concluiu-se, assim, pela atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade, de modo a se convalidarem os atos já praticados, ressalvadas as ações em curso sobre o tema.

3.1.1 Nas declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais

A análise do uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal possui contornos próprios em se tratando da declaração de inconstitucionalidade de leis de natureza tributária que não se caracterizam como leis instituidoras de tributos, mas, antes, instituem benefícios fiscais, de modo que sua supressão do ordenamento jurídico, mediante declaração de inconstitucionalidade, resulta em majoração da carga tributária suportada pelos contribuintes.

Trata-se, predominantemente, das decisões tomadas pela Corte no âmbito da denominada “guerra fiscal⁴²²”, fenômeno complexo que envolve conflitos federativos decorrentes do exercício da competência tributária pelos entes federados e que desafia, quando submetido à jurisdição constitucional, o difícil equilíbrio entre a manutenção do pacto federativo, o desestímulo à própria prática e, ainda, a preservação dos direitos dos contribuintes que se submeteram às legislações instituidoras de benefícios, nelas pautando, muitas vezes, seus planejamentos e investimentos de médio e longo prazo.

Nessa seara, observa-se, ainda, a circunstância de que, para fins de investigação quanto à aplicabilidade da modulação de efeitos nas decisões tomadas em jurisdição constitucional, exige-se a atribuição de lógica inversa à adotada pelo clássico racional, defendido por parte da doutrina⁴²³, no sentido de que a modulação de efeitos não seria amoldável à declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo - ante a existências de instrumentos próprios no ordenamento para absorver os seus efeitos -. Isso porque, inversamente ao que ocorre em relação às leis instituidoras de tributos, o exercício da competência tributária fora dos parâmetros das competências rigidamente delimitadas, nessas hipóteses, não resulta em

⁴²² Sobre o tema da Guerra Fiscal, conceito, extensão e pressupostos, ver: CORREIA NETO, Celso, et.ali. A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios. EALR, v.9, n2, pp. 35-56 Brasília, ago/2018. Há, também, capítulo específico acerca da matéria em: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

⁴²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar”. In: FISCOSOFT. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>, Acesso em: 11 mai. 2021.

imposição de ônus tributário ao contribuinte, ao passo que a manutenção de efeitos pretéritos de determinada Lei declarada inconstitucional resultará em benefício do contribuinte. Trata-se, portanto de hipótese *sui generis*, a qual, diante das peculiaridades que lhe são próprias, é objeto de reflexões importantes no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

Historicamente, a jurisprudência⁴²⁴ da Corte se consolidou no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade de leis editadas pelos estados-membros no sentido de conceder incentivos fiscais de ICMS sem prévia deliberação por meio de Convênio interestadual celebrado no âmbito do CONFAZ, conforme exigência estabelecida no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal, cuja finalidade precípua reside, justamente, na em coibir a guerra fiscal entre os estados-membros.

Nesse contexto, nas primeiras vezes em que provocado a se manifestar sobre a modulação dos efeitos em decisões sobre a matéria, o Tribunal considerava não ser razoável se cogitar da manutenção de efeitos pretéritos de leis instituidoras de benefícios fiscais irregularmente concedidos, sob pena de incentivar-se a guerra fiscal ao invés de coibi-la. O racional que respaldava esse entendimento residia na compreensão de que, uma vez preservada a validade desses incentivos, ainda que por limitado período de tempo, estar-se-ia concedendo estímulo a sucessivas instituições de benefícios fiscais inconstitucionais pelos Estados, os quais colheriam os frutos dos efeitos da vigência da Lei até que sua inconstitucionalidade fosse declarada pelo Supremo Tribunal Federal.

Exemplo dessa postura pode ser observado no julgamento dos embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado do Mato Grosso do Sul na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794-ED/PR⁴²⁵, ocorrido em 18.12.2014, contra acórdão do Plenário que, em linha com a orientação jurisprudencial da Corte, havia reconhecido a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual sul-mato-grossense relativos à concessão de incentivos fiscais de ICMS sem amparo em Convênio interestadual.

O pedido foi rejeitado à unanimidade pelo Plenário, nos termos do voto do Ministro Roberto Barroso⁴²⁶, que concluiu não terem sido evidenciadas razões de segurança jurídica ou

⁴²⁴ A título exemplificativo, mencionem-se: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.548/PR. Pleno. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJ 15.06.2007; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.809/ES. Pleno. Rel. Ministro Eros Grau. DJ 14.09.2007; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.935-MC/PR. Pleno. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJ 09.11.2007.

⁴²⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794- ED/PR**. Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 25.02.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429> Acesso em: 18/06/2021.

⁴²⁶ Extrai-se do voto condutor do acórdão: “Ademais, a jurisprudência do STF não tem admitido a modulação de efeitos no caso de lei estadual instituir benefícios fiscais sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, §2º, XII, g, considerando, portanto, correta a declaração da nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*. Isso porque, caso se admitisse a modulação de efeitos em situações como a presente, ter-se-ia como válidos os efeitos

de interesse social que o respaldassem. Para tanto, ponderou que a modulação de efeitos, nessas hipóteses, figuraria com incentivo à inconstitucionalidade e, em última análise, à própria guerra fiscal, revelando preocupação, primordialmente, relativa à inibição de possíveis violações ao pacto federativo.

Esse racional, o qual já havia sido reproduzido, em ocasiões anteriores⁴²⁷, em hipóteses semelhantes envolvendo declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS irregularmente concedidos, viu-se reformulado a partir da inédita decisão, tomada pelo Plenário em 11.03.2015, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR⁴²⁸. Na ocasião, foi acolhida a proposta de atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal instituído pelo Estado do Paraná, unilateralmente, sem prévia autorização em Convênio.

Conforme se extrai da fundamentação invocada pelo Ministro Roberto Barroso, relator e autor da proposta, a evolução do entendimento estava pautada no exercício de um juízo de ponderação, de um lado, entre a inconstitucionalidade decorrente da instituição irregular do incentivo fiscal (violação ao artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal), e, de outro, os princípios da boa-fé e da segurança jurídica dos contribuintes. A justificação para tanto residiu na circunstância de que, em razão de a eficácia da norma impugnada não ter sido suspensa em sede de medida cautelar, a lei inconstitucional (e o benefício fiscal por ela instituído) vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, orientando as condutas e os planejamentos de contribuintes que nela se pautaram.

Observa-se, nos debates que resultaram na aprovação da proposta, preocupação quanto à necessária cautela ao se adotar a técnica da modulação de efeitos em discussões envolvendo guerra fiscal, fundadas, essencialmente, no risco de estímulo ao comportamento inconstitucional por parte dos estados-membros – em consonância com as preocupações historicamente externadas pelo Tribunal em torno da matéria. Prevaleceu, todavia, a compreensão de que os impactos da eventual desconstituição retroativa dos benefícios acarretariam injusto prejuízo às partes privadas que se submeteram à Lei, os quais, na hipótese

produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei local instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras.”

⁴²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.287.019/DF**. Pleno. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros (as); Recorrido: Distrito Federal. Relator Ministro Marco Aurélio. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 25.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631> Acesso em: 18/06/2021.

⁴²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 19.05.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796> Acesso em: 18/06/2021.

específica, diante das peculiaridades decorrentes da demora do Tribunal em suspender a eficácia da lei impugnada, seriam prestigiados em detrimento da plena eficácia (nas dimensões passada e futura) da norma constitucional reguladora da concessão de benefícios fiscais de ICMS.

Constatam-se, ainda, interessantes reflexões feitas pelo Ministro Roberto Barroso, acompanhado pela maioria da Corte, no sentido de que o juízo de ponderação a ser empreendido para fins de se cogitar da modulação de efeitos não importa em ponderação (ou em qualquer possibilidade de restrição dela resultante) do princípio da supremacia da Constituição, mas, antes, apenas em ponderação entre princípios constitucionais igualmente albergados pelo sistema jurídico⁴²⁹.

A partir de então, observou-se uma mudança de postura do Tribunal em relação à aplicabilidade da técnica da modulação de efeitos em discussões envolvendo a concessão de benefícios fiscais pelos estados-membros no âmbito da guerra fiscal. O mesmo racional, pautado em idênticos fundamentos, foi adotado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796/PR⁴³⁰, em 08.03.2017, no qual foi declarada a inconstitucionalidade de Lei do Estado do Paraná que, sem prévia autorização em Convênio, concedia benefícios fiscais de ICMS. Fundou-se a proposta, na ocasião, na circunstância de que a lei impugnada vigorou por dez anos - mesmo tendo sido impugnada no ano de sua edição, 2006, pautada para julgamento pelo Supremo Tribunal Federal em 2008, mas efetivamente julgada apenas em 2017 -.

Ainda, na mesma data (08.03.2017), apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.663/RS⁴³¹, também foram modulados, sob os mesmos fundamentos, os efeitos da

⁴²⁹ Quanto ao ponto, extrai-se do voto do Ministro Roberto Barroso o seguinte excerto: “Mas, neste caso que ela vigorou por praticamente oito anos, eu acho que nós precisamos fazer uma ponderação. Qual é a ponderação que se faz? É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram. Portanto, não se excepciona a incidência da Constituição, na verdade, ponderam-se dois mandamentos constitucionais. Não é o princípio da supremacia da Constituição que está sendo ponderado, o princípio da supremacia da Constituição é imponderável, ele é o pilar do sistema, o que nós estamos fazendo é, dentro da Constituição, ponderando dois valores ou dois dispositivos que têm assento constitucional. E, nestas circunstâncias, eu estarei privilegiando, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que, a meu ver, milita em favor sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras dessa lei”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 19.05.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.796/PR**. Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.08.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13194050> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.663/RS**. Pleno. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Luiz Fux. DJ 29.05.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12965010> Acesso em: 18/06/2021.

declaração de inconstitucionalidade de Lei do Estado do Rio Grande do Sul que concedia incentivo de ICMS a empresas que patrocinassem bolsas de estudo para professores, em contrapartida da contraprestação de serviços para a implementação de projetos de alfabetização ou de aperfeiçoamento de seus empregados, viabilizando a dedução de percentual do valor das bolsas da base de cálculo do imposto. Muito embora, em intensos debates, os Ministros tenham divergido sobre tratar-se a hipótese, propriamente, de guerra fiscal, prevaleceu a conclusão da maioria de que, independentemente de verificado ou não o potencial conflito federativo, existiria violação à regra estabelecida no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal, porquanto, independentemente dos efeitos impactos do benefício sobre o equilíbrio do pacto federativo, a norma constitucional exigiria a prévia autorização em Convênio para a concessão de quaisquer benefícios fiscais de ICMS.

A evolução do entendimento, contudo, não se revela linear. Mesmo após os referidos julgamentos em que a modulação de efeitos passou a ser cogitada e admitida nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais, o Tribunal voltou a rejeitar, em ocasiões posteriores, pedidos de atribuição de eficácia prospectiva a decisões tomadas pelo Plenário em contextos semelhantes.

Na sessão plenária ocorrida em 30.08.2019, ao mesmo tempo, o Tribunal adotou posturas distintas em relação a hipóteses semelhantes envolvendo o uso da técnica da modulação de efeitos em hipótese de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS. Nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 3.779/PA⁴³² e 4.985/PB⁴³³, o Plenário reafirmou a jurisprudência da Corte quanto à inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS concedidos em desacordo com o comando já referido constitucional. Todavia, muito embora a discussão sobre a modulação de efeitos tenha sido trazida pelo Ministro Roberto Barroso em ambos os casos, pautada nos mesmos fundamentos invocados nos precedentes mencionados, não houve debate efetivo sobre a proposta que, portanto, viu-se rejeitada. Ao mesmo tempo, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.984/SC⁴³⁴, na mesma assentada, o Tribunal acolheu a proposta de atribuição de eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade trazida no voto do Ministro Luiz Fux, relator, sob o sucinto

⁴³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.779/PA**. Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Alexandre de Moraes. DJ 04.12.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751544351> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.985/PB**. Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Alexandre de Moraes. DJ 09.12.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751580085> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.984/SC**. Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Luiz Fux. DJ 23.09.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750922213> Acesso em: 18/06/2021.

fundamento⁴³⁵ de que existiriam razões de segurança jurídica em favor da preservação dos direitos dos contribuintes alcançados pela norma impugnada, limitando-se a invocar decisões anteriores, em torno do mesmo tema, em que a modulação de efeitos foi acolhida pela Corte.

Não foram declinadas, na ocasião, eventuais especificidades inerentes a cada uma das hipóteses apreciadas que ensejassem a diferenciação das conclusões entre o acolhimento e a rejeição das propostas de modulação em cada caso. Em todos eles, tratava-se da declaração de inconstitucionalidade de leis estaduais instituidoras de incentivos fiscais de ICMS sem prévia autorização em Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, as quais, em cada caso, vigoram por mais de 10 anos, tendo em vista a inexistência, em qualquer delas, de medida cautelar no sentido de suspender a eficácia da respectiva norma impugnada.

Em 03.10.2019, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.705/DF⁴³⁶, na qual o Tribunal, mais uma vez, reafirmou sua jurisprudência quanto à inconstitucionalidade de incentivo fiscal de ICMS concedido em desacordo com o artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal. Na ocasião, muito embora a possibilidade de modulação de efeitos tenha sido afastada, o racional adotado alinhava-se ao pressupostos já delimitados pelo Tribunal nas hipóteses anteriores em que o uso da técnica prospectiva foi admitido: afastou-se a modulação de efeitos, essencialmente, em virtude da suspensão da eficácia da lei impugnada, em sede de medida cautelar referendada pelo Plenário em 23.02.2012, de modo que o incentivo fiscal concedido pela Lei não teria vigorado por tempo suficiente à formação de legítimas expectativas dos contribuintes. Afastou-se, assim, a presença de razões de segurança jurídica e de interesse social que justificassem a atribuição de eficácia *ex nunc* à decisão.

Mencione-se, ainda, que as discussões quanto à possibilidade de modulação de efeitos nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais pelo Supremo Tribunal Federal não se limitam àquelas envolvendo incentivos fiscais de ICMS, relacionadas ao contexto da guerra fiscal. Em 21.12.2020, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade

⁴³⁵ Quanto à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, limitou-se o Ministro relator, no que foi acompanhado pela maioria do Plenário, às seguintes considerações: “Entretanto, mercê das razões de segurança jurídica dos contribuintes alcançados pelas normas ora analisadas, proponho sejam modulados os efeitos da decisão de inconstitucionalidade do artigo 3º da norma impugnada, conferindo-lhes efeitos *ex nunc*, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/99, a contar da publicação da ata do presente julgamento. Destaco que nesse sentido tem se posicionado o Plenário desta Corte em casos similares, v.g.: ADI 2.663, rel. min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe de 29/05/2017; ADI 4.481, rel. min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgada em 11/3/2015, DJe de 19/5/2015.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.984/SC**. Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Luiz Fux. DJ 23.09.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750922213> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.705/DF**. Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 25.10.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751245338> Acesso em: 18/06/2021.

nº 6.074/RR⁴³⁷, a Corte declarou, por maioria, a inconstitucionalidade formal de lei do Estado de Roraima que havia concedido benefício fiscal de isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA a proprietários de veículos portadores de doenças graves, tendo em vista que a desoneração fiscal foi concedida sem prévio estudo de impacto financeiro e orçamentário, resultando, portanto, em renúncia de receita, e violando os postulados da responsabilidade fiscal estabelecidos no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A fundamentação trazida pela Ministra relatora⁴³⁸, autora da proposta, e acompanhada pela maioria do Tribunal, vinculou-se à proteção da confiança legítima dos contribuintes que tiveram os valores correspondentes ao benefício integrados ao seu patrimônio, bem como no princípio da boa-fé-objetiva, cuja aplicação, tal como concluído na ocasião, resultaria na intangibilidade das situações consolidadas decorrentes da aplicação da Lei impugnada, no período em que produziu efeitos, sob pena de configurar situação de insegurança jurídica.

Constata-se, nesse cenário, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicabilidade da técnica da modulação de efeitos às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais (não apenas aqueles concedidos no âmbito da guerra fiscal do ICMS, mas também benefícios relativos a outros tributos, quando viciados em sua origem) vêm experimentando evolução no sentido da admissibilidade do uso do instituto, sempre no sentido de assegurar a proteção das legítimas expectativas dos contribuintes beneficiados, embora ainda presentes preocupações e ponderações quanto à interferência na política fiscal e no pacto federativo.

3.1.2 Nos conflitos de competência tributária

Outras hipóteses em que o uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária vem ganhando contornos específicos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal diz respeito às controvérsias que se originam de conflitos de competência tributária entre os entes da federação. A jurisdição constitucional, nesses casos, muitas vezes ultrapassa a análise quanto

⁴³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.074/RR**. Pleno. Requerente: Estado de Roraima. Rel. Ministra Rosa Weber. DJ 08.03.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755255404> Acesso em: 18/06/2021.

⁴³⁸ Colhe-se do voto da Ministra Rosa Weber: “*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 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.”

à constitucionalidade do ato normativo impugnado (objeto da eventual declaração de inconstitucionalidade) para, em se confirmando sua invalidação, estabelecer, ao mesmo tempo, a forma de preenchimento da possível lacuna normativa, dela decorrente, quanto à incidência tributária sobre as situações fáticas envolvidas.

Em 24.02.2021, foram apreciadas em conjunto as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n^os 1.945/MT⁴³⁹ e 5.659/MG⁴⁴⁰, nas quais se impugnavam, respectivamente, Leis dos Estados do Mato Grosso e de Minas Gerais que instituíram a incidência do ICMS sobre operações de licenciamento e de cessão de direito de uso de programas de computador. Não obstante o alcance e a abrangência das referidas legislações (e, portanto, o escopo do pedido inicial) estivesse limitado à inexistência de pressupostos materiais de incidência do imposto estadual, a controvérsia, na forma como instaurada no cenário jurídico nacional, envolvia o conflito federativo entre Estados e Municípios quanto ao exercício da competência tributária sobre essas operações – na medida em que, paralelamente, Municípios exerciam sua competência constitucionalmente delimitada para exigir o Imposto Sobre Serviços – ISS sobre elas. A definição quanto à constitucionalidade ou não da incidência do ICMS, portanto, passaria, necessariamente, pela análise quanto à existência dos pressupostos materiais de incidência do ISS.

Historicamente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴⁴¹ – assim como a do Superior Tribunal de Justiça⁴⁴² – se posiciona no sentido de que as ambiguidades entre os impostos (ICMS e ISS), verificadas em operações mistas (nas quais se agregam, simultaneamente, mercadorias e serviços), devem ser solucionadas com base na compreensão de que a tributação pelo imposto estadual (ICMS) somente será admissível caso o serviço não esteja definido, em lei complementar, como tributável pelo imposto municipal (ISS). Esse racional se amolda aos pressupostos da taxatividade da lista de serviços tributáveis pelo ISS e,

⁴³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT**. Pleno. Requerente: Partido do Movimento Democrático – PMDB. Rel. Ministra Carmen Lucia. Rel. p/ acórdão Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659/MG**. Pleno. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021.

⁴⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 168.262/SP**. Pleno. Recorridos: Estado de São Paulo; BUC & CIA LTDA. Rel. Ministro Marco Aurélio. DJ 20.04.2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217145> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.092.206/SP**. 1^a Seção. Recorrente: Indústria gráfica Dômus LTDA; Recorrido: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ23.03.2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seq_uencial=864595&num_registro=200802205119&data=20090323&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

ainda, ao papel constitucional atribuído ao legislador complementar para dirimir conflitos de competência entre os entes federados, na forma do artigo 146, I, da Constituição Federal. Esse racional, todavia, é ponderado pela delimitação constitucional, considerada em sua rigidez, quanto à própria materialidade dos tributos, não se admitindo que a Lei venha a classificar como serviço aquilo que, à luz dos próprios parâmetros materiais delimitados constitucionalmente, não poderia ser considerado como tal⁴⁴³.

Nesse contexto, ainda que se reconhecendo a complexidade das relações contemporâneas e a necessária atualização dos conceitos clássicos de direito frente ao desenvolvimento da economia digital, buscou a corrente vencedora, liderada pelo Ministro Dias Toffoli, amoldar a hipótese concreta ao aludido parâmetro estabelecido pela jurisprudência da Corte, reconhecendo-se a legitimidade da opção exercida pelo legislador complementar ao incluir as referidas operações no campo de incidência do ISS. Todavia, diante dos juridicamente justificáveis conflitos em torno da matéria, bem como de suas inúmeras consequências práticas e desdobramentos, concebeu-se a necessidade de que fossem modulados os efeitos da decisão, delimitando-se sua eficácia temporal, especificamente, para cada situação concreta, com o objetivo final de pacificação das relações jurídicas.

Nesse cenário, a proposta de modulação de efeitos elaborada pelo Ministro Dias Toffoli inaugurou na Corte uma inédita utilização do instituto em alto grau de detalhamento, pretendendo-se abranger as mais diversas situações fáticas experimentadas pelos contribuintes que realizam operações de licenciamento e cessão de uso de programas de computador, sejam aqueles que se submeteram à incidência exclusiva do ICMS, sejam aqueles que se submeteram à incidência exclusiva do ISS ou, ainda, aqueles que sofreram bitributação ou que, diante do conflito de competências, não se submeteram a nenhuma das tributações⁴⁴⁴.

Em suma, ao atribuir eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade e afastar a incidência do ICMS sobre essas operações, a proposta teve por objetivo impossibilitar o

⁴⁴³ A esse respeito, ver: CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 585.

⁴⁴⁴ Extraí-se da ata de julgamento: “Ademais, acordam os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia *ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discuta a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659/MG**. Pleno. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021, p. 4.

ajuizamento de novas ações de repetição do indébito dos valores recolhidos a esse título, em contrapartida de se impor vedação aos Municípios de exigir o ISS sobre as mesmas operações, e, ao mesmo tempo, impedir que os Estados venham a cobrar, por força da modulação, o ICMS sobre os fatos geradores ocorridos até a data do julgamento. Ficaram ressalvadas da atribuição de efeitos futuros, ainda, de um lado, as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutia a incidência do ICMS, e, de outro, as hipóteses de bitributação, caso em que o contribuinte teria direito à repetição do indébito relativo ao ICMS. Por fim, para aqueles contribuintes que não recolheram quaisquer dos tributos, fixou-se a obrigação de recolhimento do ISS em relação aos fatos geradores ocorridos até a data do julgamento.

Em que pese a complexidade decorrente das inúmeras variáveis consideradas pela proposta, observou-se, na hipótese, postura ativa do Tribunal voltada à solução definitiva da controvérsia, considerada em todos os seus desdobramentos, revelando a existência de reflexões em profundidade até então não verificada em hipóteses anteriores nas quais o uso da técnica da modulação de efeitos foi discutido e decidido pela Corte.

3.2 NAS HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Já foi referido no capítulo 1.1.1 que, muito antes de alçada ao patamar de fundamento legal autorizador da modulação de efeitos por meio do artigo 927, parágrafo 3º da Lei nº 13.105/2015 (que instituiu o Código de Processo Civil), a modificação de jurisprudência dominante já era reconhecida como fundamento legítimo para justificar a manipulação dos efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de controle difuso de constitucionalidade, por relevante corrente doutrinária capitaneada por autores como Luís Roberto Barroso⁴⁴⁵ e Mizabel Derzi⁴⁴⁶, cujo racional se voltava à equiparação teórica entre a mudança de entendimento e a criação de lei nova, sujeita, portanto, ao princípio da irretroatividade, especialmente em matéria tributária.

Os debates envolvendo modulação de efeitos e mutações jurisprudenciais, nesse cenário, fizeram-se presentes desde as primeiras manifestações do Tribunal sobre o uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária, mesmo em casos nos quais o fundamento

⁴⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

⁴⁴⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

central do pedido de modulação não fosse, propriamente, a modificação de jurisprudência – referidos no tópico anterior.

No julgamento dos já referidos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁴⁴⁷ e 370.682/SC⁴⁴⁸, em 25.06.2007, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu ser constitucional a vedação ao crédito de IPI nas entradas de insumos e matérias primas sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não tributados, concluindo favoravelmente à tese advogada pela União e superando a jurisprudência até então predominantemente favorável aos contribuintes no âmbito dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça. Na ocasião, muito embora não tenha havido a declaração de inconstitucionalidade da norma questionada - pressuposto da modulação de efeitos tal qual veiculada pelas Leis nº 9.868/1999 e 9.882/1999, que regulam as ações em sede de controle concentrado -, o Ministro Ricardo Lewandowski, vencido no mérito, suscitou a possibilidade de que fossem modulados os efeitos da decisão, sob o fundamento de que aquela decisão estaria modificando o entendimento jurisprudencial até então firmado.

A rejeição da proposta, no que se refere à subsunção da hipótese aos requisitos autorizadores da modulação, pautou-se na conclusão de que não se tratava, propriamente, de uma modificação de jurisprudência dominante, na acepção então conferida ao termo pela maioria dos Ministros do Tribunal. Isso porque, conforme se concluiu nos debates, a jurisprudência dos demais Tribunais pátrios não se prestaria para os fins de caracterizar o requisito da “jurisprudência dominante” exigida para a adoção da doutrina prospectiva. Além disso, muito embora existisse decisão do Plenário do STF em sentido contrário, tal julgado não havia transitado em julgado, porquanto pendiam de julgamento embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, impedindo a formação da coisa julgada.

Assim, para fins de compreender cabível a modulação de efeitos na hipótese de alteração de jurisprudência dominante, a Corte entendeu que só seriam admissíveis, a esse título, precedentes firmados pelo Plenário do STF, sobre os quais tenha se operado trânsito em julgado. Esse seria, no entender do Tribunal, o conteúdo passível de ser atribuído à segurança jurídica autorizadora da modulação de efeitos nas hipóteses de modificações jurisprudenciais.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

Prosseguindo-se no exame do comportamento do Supremo Tribunal Federal no uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante, observa-se que o tema foi novamente suscitado, em 17.09.2008, quando do julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários nº 377.457/PR⁴⁴⁹ e 381.964/MG⁴⁵⁰, nos quais a Corte decidiu ser constitucional a revogação da isenção da COFINS incidente sobre o faturamento das sociedades civis de profissão regulamentada. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça possuía entendimento consolidado, inclusive objeto de Súmula⁴⁵¹ aprovada pela 1ª Seção daquela Corte - Colegiado que possui atribuição institucional de uniformizar da interpretação da legislação federal em matéria tributária e em demais temas de direito público em geral -, no sentido de que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais (tais como sociedades de advogados e de contadores, por exemplo) seriam isentas da COFINS, independentemente do regime tributário adotado.

Na ocasião, ao reconhecer a constitucionalidade do artigo 56 da Lei nº 9.430/1996, que havia revogado isenção concedida àquelas sociedades pela Lei Complementar nº 70/1991, o Tribunal concluiu, após intensos debates, que a decisão não representaria, propriamente, uma alteração de jurisprudência dominante, na medida em que não seriam suficientes, para a configuração desse requisito, julgados de outros Tribunais, ainda que do Superior Tribunal de Justiça.

O fundamento central da proposta de modulação de efeitos, suscitada em Questão de Ordem, residia na quebra da expectativa dos contribuintes que, historicamente, confiaram na jurisprudência pacífica dos tribunais brasileiros, além de resultar em sensível impacto econômico a ser suportado, em caráter de surpresa, pelo setor privado. Tratar-se-ia, portanto, de típica hipótese em que restaria configurada a necessidade de proteção da confiança, enquanto dimensão subjetiva do aspecto material da segurança jurídica, conforme acima desenvolvido. Esse argumento sensibilizou parte dos Ministros⁴⁵², que reconheceram a presença de elementos como a existência de uma base de confiança (jurisprudência dos demais tribunais pátrios), o

⁴⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 377.457/PR**. Pleno. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C; Recorrido: União. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 381.964/MG**. Pleno. Recorrente: Savoi e Cabral Advogados Associados S/C; Recorrido: Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁵¹ Súmula 276/STJ: As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado. DJ 02.06.2003.

⁴⁵² Acolhiam a proposta de modulação de efeitos, ficando vencidos, os Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto.

exercício dessa confiança pelos contribuintes (que teriam deixado de recolher a Contribuição) e a efetiva frustração dessa confiança, por meio do *overruling* então verificado⁴⁵³.

Prevaleceu, contudo, a posição de que a inexistência de precedente do Plenário do Supremo Tribunal Federal sobre o tema específico, bem como a existência, em contrapartida, de precedente⁴⁵⁴ no qual havia sido reconhecida a inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, as quais apenas possuiriam âmbitos materiais de atuação distintos, e, especificamente em relação à COFINS, havia sido reconhecida a sua constitucionalidade enquanto tributo, em termos gerais, nos moldes em que instituída pela Lei Complementar nº 70/1991. Observa-se dos votos vencedores, no sentido da rejeição da proposta de modulação, que não se consideraram legítimas as expectativas formadas a partir de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, existindo, ainda, uma preocupação em modular-se os efeitos em hipótese na qual o Tribunal estava afirmando a constitucionalidade da norma impugnada, e não sua inconstitucionalidade⁴⁵⁵.

Já na vigência do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015 (e, portanto, quando a modificação de jurisprudência já figurava como hipótese legalmente estabelecida para a modulação de efeitos), o Supremo Tribunal Federal manteve, por alguns anos, sua compreensão de que somente os precedentes firmados pelo próprio Plenário da Corte, com trânsito em julgado, serviriam de fundamento à modulação com base na alteração de jurisprudência dominante. É o que se observa do julgamento do Recurso Extraordinário nº

⁴⁵³ Extraem-se dos debates, a título exemplificativo, as manifestações dos Ministros Marco Aurélio, segundo o qual os contribuintes em geral, “acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estágio suplantado posteriormente, atuaram procedendo a depósito e, considerada pacificada a matéria, vieram a levantar os valores”, e do Ministro Celso de Mello, no sentido de que “há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público... os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos”.

⁴⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF**. Pleno. Requerentes: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Relator Ministro Moreira Alves. DJ 16.06.1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881> Acesso em: 18/06/20021.

⁴⁵⁵ Nesse sentido, extrai-se do voto do Ministro Cezar Peluso: “Primeiro, porque, realmente, como sustentei em meu voto, com o devido respeito, não vi densidade jurídica que justificasse uma confiança dos contribuintes a respeito dessa tese. Segundo, penso que não podemos, vamos dizer, baratear o uso analógico da modulação para julgamentos no controle dos processos subjetivos, porque, se não, vamos transformá-la em regra: toda vez que alteramos a jurisprudência dos outros tribunais, teremos, automaticamente, por via de consequência, de empregar a mesma limitação. Em terceiro lugar, no caso concreto, parece-me que, como se afirma a constitucionalidade, no fundo o Tribunal estaria concedendo uma moratória fiscal, se limitasse os efeitos”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 377.457/PR**. Pleno. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C; Recorrido: União. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

723.651/PR⁴⁵⁶, em 04.02.2016, no qual se decidiu pela constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos automotores. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal entendeu, já sob a vigência do artigo 927, §3º do Código de Processo Civil de 2015, inexistir alteração de jurisprudência dominante em razão de que a jurisprudência até então existente, embora pacificada em sentido favorável aos contribuintes, limitava-se a acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido sob a sistemática dos recursos repetitivos⁴⁵⁷ e decisões de Turmas do Supremo Tribunal Federal, mas não do Plenário.

Mais uma vez, foi mantido o posicionamento da Corte no sentido de que, a título de jurisprudência dominante para efeitos de se caracterizar a necessária proteção da confiança (enquanto aspecto subjetivo da segurança jurídica) dos jurisdicionados impactados pelo *overruling*, somente se poderia entender aquela oriunda do Plenário da Corte, com trânsito em julgado, independentemente da orientação eventualmente firmada por outros Tribunais, mesmo sob sistemáticas especiais de julgamento de recursos repetitivos.

Observa-se, nesse julgamento, evolução do entendimento de alguns Ministros quanto ao conteúdo semântico atribuído ao conceito de “alteração de jurisprudência dominante”, liderados pelo posicionamento do Ministro Roberto Barroso que, no âmbito doutrinário⁴⁵⁸, já defendia a tese da ampliação do espectro do termo desde as análises empreendidas em torno da rejeição da proposta de modulação de efeitos no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁴⁵⁹ e 370.682/SC⁴⁶⁰, relativos à vedação ao crédito de IPI nas entradas de insumos e matérias primas sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não tributados. Na esteira do posicionamento do Ministro, que entendia ser o caso, sim, de se considerar a jurisprudência uniformizada do Superior Tribunal de Justiça, ou mesmo decisões reiteradas das Turmas do próprio Supremo Tribunal Federal, como suficientes à caracterização da “alteração de

⁴⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 05.08.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.396.488/SC**. 1ª Seção. Recorrente: Marcelo Bigolin; Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Ministro Humberto Martins. DJ 17.03.2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&seq_uencial=31867576&num_registro=201302521341&data=20150317&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

⁴⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

jurisprudência dominante”, manifestaram-se os Ministros Edson Fachin, Dias Toffoli e Celso de Mello, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski (totalizando 6 votos pela modulação de efeitos, que não ocorreu por não ter sido alcançado o quórum de 2/3 dos membros da Corte⁴⁶¹).

Releva mencionar que, mesmo em relação aos precedentes da própria Corte, o Supremo Tribunal Federal, para fins de se admitir a modulação de efeitos em matéria tributária com fundamento em modificação de jurisprudência, em diversas ocasiões, revelou postura rígida em torno da delimitação do que seria configurado como a “jurisprudência dominante” para fins de se admitir a manipulação dos efeitos da decisão com o objetivo de preservar legítimas expectativas dela decorrentes. Em diversas ocasiões, diante de pedidos de modulação fundados na alegação de *overruling* de precedentes da própria Corte, o Tribunal se manifestou no sentido de exigir estrita aderência entre o alegado precedente modificador, de um lado, e o precedente tido por modificado, de outro, afastando-se a caracterização da alegada “alteração de jurisprudência dominante” nas hipóteses em que o precedente apontado não guardava identidade de objeto com a decisão sob análise. Mencione-se, nesse aspecto, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 838.284/SC⁴⁶², em 19.10.2016, no qual a Corte concluiu pela constitucionalidade de lei que possibilitava aos Conselhos de fiscalização profissional fixar, por ato normativo infralegal, taxa em proporção razoável e equivalente aos custos da atividade estatal, desde que estabelecido o teto legalmente. Na ocasião, foi rejeitado o pedido de modulação de efeitos com fundamento na distinção entre o precedente apontado e o caso concreto⁴⁶³.

⁴⁶¹ Observa-se que o julgamento sob análise se deu anteriormente à definição da possibilidade de adoção do quórum de maioria simples para fins de modulação de efeitos em processos de índole subjetiva nos quais não se opera declaração de inconstitucionalidade (ocorrida no RE 638.115, em 18.12.2019). Todavia, já nesse julgamento, os Ministros Roberto Barroso, Celso de Mello e Gilmar Mendes assinalaram o entendimento de que nos casos em que há mudança de jurisprudência, sem declaração de inconstitucionalidade, a modulação poderia ser feita por maioria absoluta do Tribunal.

⁴⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Pleno. Recorrente: Projotec Construções LTDA; Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 22.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶³ Colhe-se do voto do Ministro Dias Toffoli, relator: “No entanto, é importante ressaltar que, neste julgamento, não se alterou a jurisprudência reafirmada no ARE nº 784.445. Isso porque, no referido caso, a Lei nº 6.496/77 foi reconhecida como inconstitucional, por afronta ao princípio da reserva legal em matéria tributária, porque, em seu art. 2º, § 2º, delegava ao CONFEA, sem qualquer limitação, a competência tributária para fixar, por ato infralegal, os “valores das taxas da ART ad referendum do Ministro do Trabalho”. Diversamente, no caso ora em análise, esta Corte decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 6.994/82, em razão de essa lei, diferentemente da Lei nº 6.496/77, estabelecer, no parágrafo único do art. 2º, a possibilidade de tais entidades fixarem as taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), “observado o limite máximo de 5 MVR”. Entendeu, portanto, a maioria que, neste caso, não haveria afronta ao princípio da legalidade tributária, já que a própria lei estabeleceu os parâmetros para a atuação da regulamentação infralegal”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Pleno. Recorrente: Projotec Construções LTDA; Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 22.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375> Acesso em: 18/06/2021.

O mesmo racional, vinculado à distinção entre as hipóteses confrontadas⁴⁶⁴ para fins de se afastar a alegação de alteração de jurisprudência dominante, foi verificado no Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ⁴⁶⁵, em 19.04.2017, no qual foi rejeitada a proposta de modulação de efeitos, então defendida pelo Ministro Roberto Barroso e também suscitada pelas partes, da decisão que reconheceu a constitucionalidade da incidência do IPTU sobre bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado. Ainda, no mesmo sentido, mencione-se a rejeição do pedido de modulação de efeitos, por falta de aderência entre o caso concreto e o precedente alegadamente superado, formulado no Recurso Extraordinário nº 718.874 – ED / RS⁴⁶⁶, em que o Tribunal concluiu pela constitucionalidade formal e material da Contribuição Social do empregador rural pessoa física (FUNRURAL) instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção, após a Emenda Constitucional nº 20/1998.⁴⁶⁷ Reafirmou-se, em todos eles, o conteúdo restritivo até então conferido pelo Supremo Tribunal Federal ao conceito de “jurisprudência dominante”, seja em relação ao órgão

⁴⁶⁴ Extrai-se dos debates a manifestação da Ministra Carmen Lúcia acerca da alegada modificação de jurisprudência: “A divergência que apresentava no voto anterior era a de que ali nós tínhamos discutido se, no caso daquelas entidades - sociedade de economia mista, no caso específico da Codesp - do Porto de Santos, se era atividade econômica, se era uma prestação de serviço público, ou se era uma atividade que garantiria a atividade-fim daquela sociedade de economia mista. Neste caso, estou trazendo voto divergindo do Ministro Edson Fachin, exatamente na esteira do que sempre votei. Acho que, neste caso, não há mudança de jurisprudência, porque - depois posso passar para Vossa Excelência - cito muitos precedentes que, nesta linha, fazem com que acompanhe a orientação que agora vem no voto do Ministro Marco Aurélio. São situações diferentes. Neste caso, o Município tem razão, já na esteira do que vínhamos decidindo. Cito, por exemplo, decisões que são de 2007, da Segunda Turma - que nem era integrada por mim -, uma outra da Segunda Turma, todas na mesma direção. Até sem embargo de podermos, ao final, conforme o resultado, chegarmos a discutir, apenas para deixar claro que, neste caso, estou votando, baseada em precedentes - alguns dos quais fiz parte votando ou fui Relatora - que eram exatamente nesse sentido. Então, não estamos mudando a jurisprudência.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ**. Pleno. Recorrente: Município do Rio de Janeiro; Recorrido: Barrafor Veículos LTDA. Relator Min. Edson Fachin. Relator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio. DJ 05.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ**. Pleno. Recorrente: Município do Rio de Janeiro; Recorrido: Barrafor Veículos LTDA. Relator Min. Edson Fachin. Relator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio. DJ 05.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 718.874 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: José Carlos Staniszewski. Relator Min. Alexandre de Moraes. DJ 12.09.2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748182228> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶⁷ Afirmou o Ministro Alexandre de Moraes, na ocasião: “Inexistiu qualquer alteração de jurisprudência dominante, pois conforme salientado anteriormente, a CORTE analisou pela primeira vez a matéria, sob a ótica da EC 20, de 15/12/1998 e sua regulamentação pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, e o fez exatamente pela necessidade de se fixar, com repercussão geral, a possibilidade de exigência por lei ordinária da contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização da produção, a partir da alteração promovida pela EC nº 20/98. Daí, não poder ser tomado como representativo de modificação de jurisprudência dominante o julgamento do RE 718.874, pois os anteriores posicionamentos se referiam à legislações pretéritas e sem qualquer relação com a EC nº 20/98 ou com a Lei 10.256/2001; que exatamente foram editadas para permitir a referida incidência da contribuição.” BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 718.874 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: José Carlos Staniszewski. Relator Min. Alexandre de Moraes. DJ 12.09.2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748182228> Acesso em: 18/06/2021

prolator (Plenário da Corte), seja em relação ao objeto em discussão e, ainda, à formação de juízo definitivo sobre a questão, isto é, a operabilidade da coisa julgada.

Em ocasiões subsequentes, observou-se a manutenção do entendimento que atribuía valor jurídico aos precedentes definitivos do Plenário, uma vez observada a estrita aderência entre as hipóteses, para fins de se modularem os efeitos das decisões tomadas em jurisdição constitucional em matéria tributária com fundamento na modificação de jurisprudência. Mencione-se, nesse contexto, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG⁴⁶⁸, em 19.10.2016, no qual a Corte concluiu pela inconstitucionalidade das cláusulas de restituição do excesso, previstas na legislação estadual mineira, relativamente aos créditos de ICMS-Substituição Tributária nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva do tributo é inferior à presumida. Na ocasião, atribuiu-se à legislação impugnada interpretação conforme⁴⁶⁹ ao artigo 150, §7º, da Constituição Federal, o que, conforme apontado pelo próprio Ministro Edson Fachin, relator e autor da proposta, constituiria modificação parcial do precedente firmado pelo Plenário da Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL⁴⁷⁰, ocorrido em 08.05.2002, sobre o qual já havia se operado a coisa julgada.

Por ocasião do julgamento da aludida Ação Direta, o Plenário da Corte havia concluído pela legitimidade constitucional da sistemática de substituição tributária, justificada pelo princípio da praticidade e vista como mero instrumento de arrecadação, concluindo, a partir disso, que o fato gerador presumido se reveste de caráter definitivo, não ensejando direito à restituição do excesso nas hipóteses de não realização final do fato gerador presumido, tampouco na hipótese de realização mediante base de cálculo inferior à presumida.

Tal entendimento, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, foi parcialmente mantido pelo Plenário, que reiterou o reconhecimento da constitucionalidade da sistemática de substituição tributária nos moldes do artigo 150, §7º, da Constituição Federal. Nas conclusões, todavia, houve uma modificação: passou-se à compreensão de que o direito à restituição do eventual excesso decorrente da não-realização do fato gerador presumido na forma como previamente estabelecida não inviabilizaria a substituição tributária progressiva,

⁴⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁶⁹ Sobre a técnica da interpretação conforme a constituição (mediante a qual se confere a determinada norma um de seus sentidos possíveis, mas o único constitucionalmente admitido, declarando-se sua inconstitucionalidade sem redução de texto), e as críticas à sua aplicação pela jurisprudência do STF, ver: BRUST, Leo. A interpretação conforme a Constituição e as sentenças manipulativas. **Revista Direito GV**, v. 5, n. 2, p. 507-526, 2009.

⁴⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Relator Min. Ilmar Galvão. DJ 13.12.2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781> Acesso em: 18/06/2021

concluindo-se que o princípio da praticidade não poderia se sobrepor às garantias dos contribuintes, dentre elas a vedação ao confisco.

Extrai-se dos debates que, dentre os fundamentos que ensejaram a modificação do entendimento, possuem destaque aqueles relacionados aos avanços metodológicos e procedimentais trazidos pelo desenvolvimento da tecnologia aos sistemas de apuração e arrecadação tributária, não mais se justificando a manutenção absoluta do fato gerador presumido, inviabilizando o crédito nas hipóteses de excesso, em razão das dificuldades operacionais em apurar os valores corretos.

Nesse cenário, no que interessa à modulação de efeitos, o uso da técnica foi discutido à luz da modificação jurisprudencial, invocando-se, diretamente, a previsão do no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil. Nos termos do voto do Ministro Edson Fachin⁴⁷¹ quanto ao ponto, fundamentou-se a pertinência da adoção de efeitos *ex nunc* na necessidade de realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados, bem como do próprio sistema judicial, à nova orientação da Corte. Também possui destaque a manifestação do Ministro Roberto Barroso, que fundamentou a modulação de efeitos, essencialmente, na circunstância de que a decisão do Plenário, ao modificar a jurisprudência anterior, criaria norma jurídica nova, insuscetível de gerar efeitos pretéritos. Ao justificar a adoção da doutrina prospectiva⁴⁷², pontuou o Ministro que a modulação de efeitos seria cabível, na hipótese, ainda que se tratasse de invocar a segurança jurídica em favor da proteção dos interesses estatais, sendo necessário resguardar, todavia, os direitos daqueles contribuintes que já haviam exercido seu direito de postulação perante o Poder Judiciário.

⁴⁷¹ Extrai-se do voto do Ministro Edson Fachin o seguinte excerto: “À luz dessas razões, proponho que o precedente que aqui se elabora, a partir da reescritura da ADI 1.851, deva orientar todos litígios judiciais pendentes, por isso submetidos à sistemática da repercussão geral, e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do presente entendimento, tendo em conta o necessário realinhamento das Administrações Fazendárias dos Estados-membros e do sistema judicial como um todo ao decidido por esta Suprema Corte. Com efeito, tutelam-se as situações passadas que transitaram em julgado ou sequer foram judicializadas, com base no precedente ora parcialmente revogado”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁷² Afirmou o Ministro Roberto Barroso: “O que há de sutil aqui, Presidente, é que geralmente se concebe um pouco a modulação como uma proteção ao contribuinte para que ele não seja surpreendido com uma mudança e muitas vezes tenha que pagar retroativamente. Como regra geral, os direitos fundamentais são titularizados mesmo pelo cidadão e não pelo Poder Público. Mas aqui, embora a não retroação milite em favor do Estado, para que ele não tenha que repetir valores de cinco anos para trás, eu acho que aqui o que está em jogo é a segurança jurídica. E a segurança jurídica decorre do Estado de Direito, além de eventualmente ser um direito fundamental. Portanto, eu não veria razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

Nesse cenário, conferiu-se eficácia prospectiva à decisão, de modo a se admitir como legítimas as obrigações de restituição de excesso de créditos do ICMS-Substituição Tributária constituídas até a data de publicação da ata de julgamento, ressalvando-se, apenas, as ações judiciais já em curso e submetidas à repercussão geral, de modo a inviabilizar a restituição de créditos passados por aqueles contribuintes que não haviam, até aquele momento, questionado judicialmente a questão.

Prosseguindo-se na cronologia das hipóteses em que o uso da técnica da modulação de efeitos, em matéria tributária, foi discutido e decidido pelo Supremo Tribunal Federal sob o fundamento da modificação de jurisprudência, mencione-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703 – ED/PR⁴⁷³, em 28.02.2019, no qual o Tribunal decidiu pela constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde. Do aludido precedente, muito embora tenha sido rejeitado o pedido de atribuição de eficácia prospectiva à decisão, extrai-se relativa aproximação do Tribunal em relação à compreensão de que, para fins de se entender o conceito de jurisprudência dominante, podem e devem ser considerados julgados proferidos por outros órgãos prolores que não o Plenário do Supremo Tribunal Federal – na hipótese, fez-se expressa referência ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, o qual, todavia, alinhava-se ao então adotado e, portanto, foi afastada a caracterização da mudança de jurisprudência⁴⁷⁴.

Esse avanço gradativo, todavia, não se deu em prejuízo – e nem poderia – da manutenção do entendimento que, historicamente, reconhecia a eficácia normativa dos precedentes definitivos do Plenário do Supremo Tribunal Federal para fins de se configurar, em caso de alteração do entendimento neles contido, hipótese legítima para a modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária. Exemplos que se sucederam podem ser encontrados no

⁴⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 651.703 – ED/PR**. Pleno. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA; Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 07.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁷⁴ Extrai-se do voto do Ministro Luiz Fux, quanto ao ponto: “Logo, dado o assentado no julgamento dos dois RE’s acima mencionados (547.245 e 592.905), não há que se falar em surpresa por parte dos contribuintes acerca da interpretação do conceito de “serviço” a partir do julgamento do presente recurso extraordinário. O que a Corte fez no julgamento do RE 651.703 foi tão somente explorar as possibilidades interpretativas do inciso III, do art. 156, da Constituição Federal à luz das premissas já aventadas no julgamento acerca da constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre os contratos de leasing. (...) Então, a presunção de constitucionalidade da incidência sempre foi seguida pelo STJ, sendo posteriormente ratificada pelo STF no julgamento de mérito do RE 651.703. Não é possível identificar, assim, uma alteração de entendimento que se assemelhe à instituição ou majoração de tributo, pois a exigência sempre foi feita pelas Fazendas Municipais, com amparo na lei complementar, e presunção de constitucionalidade. Dessa forma, não há confiança legítima por parte do contribuinte a ser tutelada pelo Judiciário.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 651.703 – ED/PR**. Pleno. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA; Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 07.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629> Acesso em: 18/06/2021.

juízo do Recurso Extraordinário nº 635.688–ED/RS⁴⁷⁵, em 09.05.2019, no qual o Tribunal decidiu pela constitucionalidade da anulação proporcional de créditos de ICMS relativos às operações anteriores nas hipóteses de redução de base de cálculo na operação subsequente, no qual o pedido de modulação de efeitos, formulado pelos contribuintes, foi rejeitado em razão da existência de precedente anterior do Plenário⁴⁷⁶ no mesmo sentido⁴⁷⁷, e no julgamento do Recurso Extraordinário nº 643.247-ED/SP⁴⁷⁸, em 12.06.2019, em que se reconheceu a inconstitucionalidade de Taxa de combate a incêndio instituída por ente federado municipal (dada a extrapolação de competência constitucional), no qual se atribuiu eficácia prospectiva à decisão, ressaltando-se as ações em curso, em face da jurisprudência do Plenário que, há aproximadamente duas décadas, reconhecia a capacidade de atuação do legislador municipal nessa seara. Em ambas as hipóteses, reafirmou-se o valor jurídico (para fins de caracterização de “jurisprudência dominante”) atribuído aos precedentes firmados pelo Plenário da Corte, com trânsito em julgado, sobre o mesmo objeto.

Embora suscitada em ocasiões anteriores pela corrente, até então, invariavelmente vencida (nas hipóteses já referidas), a flexibilização do conteúdo semântico atribuído ao conceito de “alteração de jurisprudência dominante”, de modo a estendê-lo para além da compreensão de que somente precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, constituiriam uma base de confiança legítima passível de fundamentar a proteção dos comportamentos exercidos a partir dela, viu-se concretizada, finalmente, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP⁴⁷⁹, concluído em 01.03.2021, no qual foi reconhecida a eficácia contida (sem declaração de inconstitucionalidade) das Leis editadas pelos Estados-membros no sentido de instituir o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e doação de quaisquer Bens e Direitos– ITCMD, mesmo diante da omissão legislativa da União, até que seja a editada Lei Complementar federal exigida pelo artigo 155, parágrafo 1º, III, da Constituição Federal.

⁴⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 635.688 – ED / RS. Pleno. Recorrente: Santa Lúcia S/A; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 30.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749973202> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 174.478/SP**. Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio. Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso. DJ 30.09.2005.

⁴⁷⁷ Concluiu-se, na ocasião, que a existência de julgado proferido pelo Plenário da Corte no mesmo sentido, firmado em março de 2005 e já transitado em julgado, elidiria a alegação de alteração de jurisprudência dominante, mesmo que, anteriormente àquele julgado, vigorasse na Corte entendimento contrário.

⁴⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 643.247-ED**. Pleno. Recorrente: Município de São Paulo; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 28.06.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750211164> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 851.108/SP**. Pleno. Recorrente: Estado de São Paulo; Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator Min. Dias Toffoli. DJ 20.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 18/06/2021.

A proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Dias Toffoli, relator, dentre outros fundamentos, pautou-se na afirmação de que existiriam decisões anteriores, do Supremo Tribunal Federal, no sentido de se reconhecer a competência legislativa plena dos Estados-membros para editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD, ante a omissão legislativa da União. Os precedentes apontados, todavia, consistiam em apenas duas decisões monocráticas proferidas por Ministros da Corte⁴⁸⁰, não submetidas a qualquer dos colegiados do Tribunal, tendo uma delas, inclusive, sido reconsiderada para fins de sobrestamento do julgamento do recurso extraordinário até o pronunciamento definitivo da Corte no próprio *leading case* ora referido, submetido à sistemática da repercussão geral. Na ocasião, por maioria, foi aprovada a proposta de modulação de efeitos sem que tenha sido discutido, nem mesmo pelos Ministros vencidos⁴⁸¹ quanto ao uso da técnica prospectiva, o alcance do conceito de “alteração de jurisprudência dominante”.

No mesmo sentido, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 669.196/DF⁴⁸², em 08.04.2021, foi acolhida o pedido de modulação de efeitos, formulado pela União em sede de embargos de declaração, da decisão que declarou a inconstitucionalidade de Resolução do Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) que regulamentou a forma de notificação do contribuinte sobre a exclusão do programa, permitindo-a que ocorresse sem notificação prévia e sem a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Na oportunidade, dentre outros fundamentos, reconheceu-se ter ocorrido “alteração de jurisprudência dominante”, a legitimar a modulação pretendida, em virtude de que, anteriormente ao reconhecimento da repercussão geral da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, a Corte vinha afirmando a natureza infraconstitucional da matéria, rejeitando o conhecimento do tema em sede de recurso extraordinário.⁴⁸³

Observa-se que, também nesse caso, não se exigiu, para fins de se reconhecer a “alteração de jurisprudência dominante”, a existência de precedente de mérito firmado pelo

⁴⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 805.043/RJ**. Agravante: Malvina Luterman Watkins; Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJ 01/7/2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=14561978&ext=.pdf> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁸¹ Vencidos, quanto à modulação de efeitos, os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin.

⁴⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.196-ED/DF**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Bônus Indústria e Comércio de Confecções LTDA. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 07.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755785045> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁸³ Extraí-se do voto do Ministro Dias Toffoli: “De mais a mais, como também disse a embargante, havia, no Supremo Tribunal Federal, até o reconhecimento da repercussão geral da matéria, precedentes indicando a natureza infraconstitucional da controvérsia, e isso gerou arcabouço jurisprudencial que permitia concluir pela higidez da norma hostilizada”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.196-ED/DF**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Bônus Indústria e Comércio de Confecções LTDA. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 07.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755785045> Acesso em: 18/06/2021.

Plenário do Supremo Tribunal Federal, bastando, para tanto, decisões monocráticas, ou proferidas pelas Turmas do Tribunal, no sentido do não conhecimento da matéria em razão de reputá-la infraconstitucional – hipótese que, em ocasiões anteriores⁴⁸⁴, já havia sido expressamente afastado pela Corte como fundamento legítimo para autorizar a modulação de efeitos fundada na alteração de jurisprudência dominante.

Ambos os casos revelam uma evolução da jurisprudência da Corte no sentido de prestar deferência a julgados firmados em outras esferas de decisão, que não apenas o Plenário do Tribunal, de modo a atribuir a esses precedentes força normativa passível de prescrever condutas a serem protegidas pela segurança jurídica em seu aspecto subjetivo, desvinculando-se, ainda, o conceito de “alteração de jurisprudência dominante” do requisito da coisa julgada.

Essa percepção se confirma com o julgamento, em 13.05.2021, dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR⁴⁸⁵, no qual foram modulados os efeitos da decisão do Plenário que, anos antes, havia concluído pela exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Na ocasião, por maioria, e após intensos debates, os Ministros concluíram ter havido modificação de jurisprudência dominante sobre a matéria, consubstanciada, historicamente, em manifestações do próprio Tribunal no sentido de reputar a matéria infraconstitucional e, em paralelo, existir jurisprudência, em seu entender, consolidada desde o extinto Tribunal Federal de Recursos⁴⁸⁶ (ainda que sob a égide de legislações anteriores), reafirmada pelo Superior Tribunal de Justiça⁴⁸⁷ e confirmada pela mesma Corte, sob o rito dos recursos repetitivos⁴⁸⁸, no sentido da legitimidade da inclusão do imposto no cômputo da base de cálculo das Contribuições Sociais.

⁴⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 05.08.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021

⁴⁸⁶ Já em junho de 1988, o extinto Tribunal Federal de Recursos editou o enunciado da Súmula nº 258, fixando o entendimento de que o então denominado ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias), regulado pelo Decreto nº 406/1968, deveria ser incluído na base de cálculo da Contribuição ao PIS, então regulado pela Lei Complementar nº 7/1970.

⁴⁸⁷ O Superior Tribunal de Justiça, em dezembro de 1992, reproduziu o mesmo racional ao editar o enunciado da Súmula nº 68, ainda fundada nos mesmos referenciais legislativos, com idêntica redação à súmula 258 do TFR: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.” Em fevereiro de 1994, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça estendeu o mesmo racional à Contribuição ao FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/1982, editando o enunciado da Súmula nº 94, com a redação de que “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.” À época, a Contribuição ao FINSOCIAL já havia sido substituída pela COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

⁴⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.144.469/PR. 1ª Seção. Recorrente: Hubner Componentes e Sistemas Automotivos LTD; Recorrido: Os mesmos. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 02.12.2016. Disponível em:

Na hipótese, relativamente à tese, faziam-se presentes interessantes especificidades, na medida em que, paralelamente à jurisprudência formada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, encontravam-se em curso, no próprio Supremo Tribunal Federal, processos de índole subjetiva⁴⁸⁹ e objetiva⁴⁹⁰, concomitantemente, cujos julgamentos foram objeto de sucessivas interrupções ao longo de aproximadamente oito anos. Ainda que esses julgamentos tenham sido concluídos anteriormente à decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (o primeiro deles, com apreciação do mérito em 08.10.2014, e o segundo, com o reconhecimento da perda de objeto superveniente⁴⁹¹ em face da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG), o Tribunal concluiu que as manifestações da Corte naquelas ocasiões não estariam dotadas de força normativa suficiente à formação da base de confiança passível de se sobrepor àquela formada a partir da orientação jurisprudencial anterior.

Nota-se, ainda, que a evolução da jurisprudência da Corte em torno da compreensão do conceito de “alteração de jurisprudência dominante” para fins de se cogitar da modulação de efeitos, embora visível - e questionável quanto à legitimidade de sua extensão, como será problematizado nos tópicos subsequentes -, não se apresenta de forma linear nos pronunciamentos da Corte. Em julgamento ainda em curso no Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, interrompido em 07.04.2021 por pedido de destaque formulado pelo Ministro Luiz Fux, discute-se, em embargos de declaração, pedidos de modulação de efeitos da decisão do Plenário da Corte que, sob o rito da repercussão geral, concluiu ser constitucional a incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas⁴⁹². Na hipótese, a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal representou uma reversão do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos⁴⁹³. Ao mesmo tempo, por longos anos, o Supremo Tribunal

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seq_uencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 16.12.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁹⁰ Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF.

⁴⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF**. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 10.09.2018.

⁴⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.072.485/PR**. Pleno. Recorrentes: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA; União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 02.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753989593> Acesso em: 18/06/2021.

⁴⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.230.957/RS**. 1ª Seção. Recorrente: Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA; Recorrido: Os mesmos. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJ 18.03.2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&seq_uencial=25370820&num_registro=201100096836&data=20140318&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

Federal vinha atribuindo à discussão a natureza infraconstitucional, não conhecendo de recursos extraordinários que versassem sobre a matéria.

Como visto, em hipóteses passadas⁴⁹⁴ nas quais a modulação de efeitos pautada na alegação de alteração de jurisprudência dominante se fundava na existência de precedentes consolidados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a Corte rejeitou a atribuição de eficácia prospectiva às suas decisões por desqualificar tais precedentes enquanto “jurisprudência dominante”. De outro lado, observa-se, em julgados mais recentes⁴⁹⁵, crescente reconhecimento, por parte do Tribunal, em relação à eficácia normativa de decisões com materialidades distintas - tais como aquelas que negam conhecimento de determinada matéria por refutá-la infraconstitucional - ou prolatadas por órgãos prolores diversos do Plenário da Corte.

Ainda assim, dos votos proferidos até o momento quanto ao pedido de modulação de efeitos no Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, denota-se que subsistem, ainda atualmente, posicionamentos conflitantes quanto ao ponto: liderados pelo Ministro Marco Aurélio, que, dentre outros fundamentos, no tocante à alegação de alteração de jurisprudência dominante, concluiu no sentido de que “*o fato de haver visão conflitante com o proclamado no julgamento do recurso extraordinário não impressiona*”, foram proferidos quatro votos⁴⁹⁶ no sentido de se rejeitar a modulação de efeitos. Ao mesmo tempo, liderados pelo Ministro Roberto Barroso, cinco votos⁴⁹⁷ reconhecem, até o momento, estar-se diante de hipótese de alteração de jurisprudência dominante – fazendo, inclusive, referência expressa à importância de que não seja repetida, no cenário jurídico atual, a postura adotada pela Corte quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 377.453/PR e 381.964/MG, em 17.09.2008, quando se negou a modulação de efeitos em face do reconhecimento da constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS incidente sobre o faturamento das sociedades civis de profissão regulamentada.

Apesar do cenário ainda indefinido no caso em questão e dos votos contrários à modulação de efeitos nele proferidos - os quais revelam a presença de certa instabilidade em torno dos parâmetros do uso da técnica pelo Tribunal -, a cronologia dos precedentes acima

⁴⁹⁴ A exemplo do ocorrido por ocasião do reconhecimento da constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS incidente sobre o faturamento das sociedades civis de profissão regulamentada, em 17.09.2008.

⁴⁹⁵ A exemplo das propostas de modulação de efeitos acolhidas nos julgamentos em que se concluiu pela inconstitucionalidade da norma regulamentadora do REFIS que elidiu a prévia intimação do contribuinte para sua exclusão do programa e da atribuição de eficácia contida às legislações estaduais que instituíram o ITCMD em face da omissão legislativa da União.

⁴⁹⁶ Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Alexandre de Moraes e Ricardo Lewandowski.

⁴⁹⁷ Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Carmen Lucia, Edson Fachin e Rosa Weber.

tratados revela que, relativamente ao pressuposto formal da “alteração de jurisprudência dominante” - e aos pressupostos materiais da segurança jurídica e do interesse social a ele relacionados -, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem evoluindo no sentido de ampliar o espectro do conceito, passando a admitir, como tal, a reversão de precedentes emanados de outros colegiados da própria Corte, que não o Plenário, do Superior Tribunal de Justiça e, até mesmo, a reversão da diretriz normativa oriunda de manifestações do próprio Tribunal, sem eficácia objetiva, no sentido do não conhecimento de determinada matéria por considerá-la infraconstitucional.

3.3 NAS DEMAIS DECISÕES EM JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

Como já constatado nos capítulos antecedentes, a busca pela configuração dos pressupostos materiais da segurança jurídica e do interesse social, pelo Supremo Tribunal Federal, para fins de se cogitar da modulação de efeitos de suas decisões em matéria tributária se deu, em suas origens, de forma vinculada ao requisito da ocorrência da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Por longos anos, o Tribunal não admitiu modular os efeitos de suas decisões em hipóteses nas quais não havia ocorrido declaração de inconstitucionalidade, sendo a própria ausência de pronúncia de inconstitucionalidade, em si, fundamento expresso para a rejeição do uso da técnica.

Pode-se atribuir tal comportamento à existência de substancial lapso temporal transcorrido entre a introdução da técnica da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro (empreendida pelas Leis nº 9.868/99 e 9.882/99) e a incorporação, ao direito positivo, da hipótese de “alteração de jurisprudência dominante” como fundamento autorizador da modulação, o que somente veio a ocorrer com a edição da Lei nº 13.105/2015, que instituiu o novo Código de Processo Civil. Enquanto veiculada apenas pelas Leis regulamentadoras dos instrumentos processuais típicos de controle concentrado de constitucionalidade e, posteriormente, pela Lei reguladora da edição de Súmulas Vinculantes (Lei nº 11.417/2006), a técnica da modulação de efeitos se via, a rigor, vinculada ao pressuposto da declaração de inconstitucionalidade.

Já foi referido no capítulo 1.1.1 que, muito antes de alçada ao patamar de fundamento legal autorizador da modulação de efeitos, a modificação de jurisprudência já era reconhecida como tal por relevante corrente doutrinária capitaneada por autores como Luís Roberto

Barroso⁴⁹⁸ e Mizabel Derzi⁴⁹⁹, cujo racional se voltava à equiparação teórica entre a mudança de entendimento e a criação de lei nova, sujeita, portanto, ao princípio da irretroatividade, especialmente em matéria tributária.

Independentemente desse posicionamento, já bastante difundido no cenário jurídico nacional pós-promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2004, observa-se que, em algumas hipóteses, como fundamento para se rejeitar propostas de modulação de efeitos, invocou-se, especificamente, a circunstância de que não havia, no caso, declaração de inconstitucionalidade, o que inviabilizaria a eventual modulação de efeitos, a despeito da presença de argumentos relativos à caracterização, por exemplo, de modificação de jurisprudência.

Referiu-se nos capítulos antecedentes - sob enfoque específico pertinente à modificação de jurisprudência - que, no julgamento da Questão de Ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski nos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁵⁰⁰ e 370.682/SC⁵⁰¹, em 25.06.2007, o Plenário do Supremo Tribunal Federal rejeitou proposta de modulação de efeitos da decisão que concluiu pela constitucionalidade da vedação ao aproveitamento de créditos de IPI nas entradas de insumos e matérias-primas sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não tributados. No que interessa à declaração de inconstitucionalidade, ausente na ocasião, fizeram-se presentes nas manifestações da corrente vencedora, pela rejeição da proposta, fundamentos que associavam a segurança jurídica e o interesse social, considerados em conjunto, à necessidade de se manter a aderência ao ordenamento jurídico e às normas estabelecidas, bem como de se prestar deferência ao papel institucional exercido pelo Supremo Tribunal Federal na jurisdição constitucional⁵⁰².

⁴⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006;

⁴⁹⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

⁵⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁰² Afirmou o Ministro Marco Aurélio, na ocasião, que “a segurança jurídica está, na verdade, na proclamação dos resultados dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal e exercendo o Supremo o papel que lhe é reservado – o de preservar a Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos, como o da razoabilidade e o do terceiro excluído. (...) De minha parte, pouco importando os interesses individuais e momentâneos em jogo, sufrago o entendimento, sempre e sempre, da preponderância da ordem jurídica. É o preço a ser pago em um Estado Democrático de Direito, e é módico. Concluo pela eficácia das decisões tal como proferidas”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

O racional prevalecente, quanto ao ponto, residiu na compreensão de que a razão de ser da regra então vigente para autorizar a modulação de efeitos (artigos 27 e 11 das Leis nº 9.868/99 e 9.882/99) estava fundada, justamente, na presunção de constitucionalidade das normas e na eventual quebra de expectativas, e da própria segurança jurídica, decorrente da sua declaração de inconstitucionalidade. Na hipótese de se confirmar a constitucionalidade de lei ou ato normativo, não haveria, portanto, qualquer lacuna no sistema jurídico.

Demonstrou o Tribunal, também, preocupação em relação à possível violação do princípio da igualdade entre os contribuintes que, de um lado, deixaram de questionar judicialmente a vedação ao direito de crédito e recolheram o tributo, e aqueles que, de outro, ao deixar de presumir a inconstitucionalidade e agirem conforme o ordenamento, recolhendo o tributo, adotando conduta posteriormente confirmada pela decisão da Corte⁵⁰³. Destaca-se, ainda, manifestação do Ministro Eros Grau no sentido de que os agentes econômicos que pautaram suas condutas na confiança na inconstitucionalidade da norma o fizeram por sua conta e risco, não cabendo ao Supremo Tribunal Federal – e ao Estado – a responsabilidade sobre os riscos da atividade econômica no ambiente capitalista de mercado.

Viu-se no capítulo 1.1.1 que, com a consolidação do sistema de vinculação aos precedentes por meio da instituição do Código de Processo Civil pela Lei nº 13.105/2015, que incorporou ao ordenamento jurídico positivo a alteração de jurisprudência dominante como fundamento legítimo para a modulação dos efeitos das decisões proferidas pelos Tribunais Superiores. Embora já admitida como tal desde manifestações anteriores, a aludida inovação legislativa permitiu que fosse consolidada a orientação segundo a qual, em havendo modificação de jurisprudência, tornar-se-ia desnecessário o atendimento do requisito da declaração de inconstitucionalidade.

Esse racional foi manifestado pela Corte no já referido Recurso Extraordinário nº 651.703 – ED/PR⁵⁰⁴, em 28.02.2019, no qual o Tribunal decidiu pela constitucionalidade da

⁵⁰³ Extrai-se do voto da Ministra Carmen Lúcia: “*Também penso que, nesse caso, não houve declaração de inconstitucionalidade, houve mudança jurisprudencial, se é que houve, pois a Fazenda comprova que não teria havido essa revisão total, e, nesse caso específico, o contribuinte questionou algo que era presumido como inconstitucional, que era a atuação do Fisco; perdeu em primeira instância, portanto não se pode falar realmente em afronta ao princípio da segurança jurídica. Ademais, a meu ver, a Fazenda tem razão quando afirma que haveria, no caso, quebra do princípio da igualdade com aqueles que, não questionando, pagaram, e, portanto, aí, sim, haveria alguma contrariedade ao que está posto como princípios constitucionais*”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 651.703 – ED/PR**. Pleno. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA; Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 07.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629> Acesso em: 18/06/2021.

incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde e rejeitou pedido de modulação de efeitos pautados na alegação de mudança de jurisprudência, extraem-se manifestações do Tribunal, ainda que em *obiter dictum*, no sentido de que a modulação de efeitos seria admissível, alternativamente⁵⁰⁵, nos casos de declaração de inconstitucionalidade (com fundamento no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, extensível ao controle difuso de constitucionalidade por força da objetivação do recurso extraordinário), de um lado, ou nos casos de mudança de jurisprudência (com fundamento no artigo 927, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil), de outro.

Viu-se, ainda, também no capítulo 1.1.1, que, em 18.12.2019, o Supremo Tribunal Federal, apreciando o Recurso Extraordinário nº 638.115/SP⁵⁰⁶, concluiu ser possível a atribuição de eficácia prospectiva às decisões da Corte tomadas em sede de controle difuso de constitucionalidade (por via de exceção), nos casos em que não há declaração de inconstitucionalidade, sem a observância do quórum qualificado de dois terços dos membros da Corte. Ocorre que, naquela hipótese, embora o objeto central em debate dissesse respeito à delimitação do quórum necessário à modulação de efeitos, não foi aprofundada a circunstância de que, naquele caso, não se estava diante de uma mudança jurisprudencial – o que foi apontado apenas pelo Ministro Gilmar Mendes⁵⁰⁷, nos debates, em *obiter dictum*. A rigor, embora não estivesse o Tribunal apreciando matéria tributária, acabou a Corte modulando os efeitos de

⁵⁰⁵ Afirmou, nesse sentido, o Ministro Luiz Fux, relator: “O art. 27 da Lei 9.868/99 é claro ao dispor que (...). Trata o dispositivo, portanto, dos casos em que o STF declara em sede de controle concentrado, a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo. Registre-se que a jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de que a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade é viável mesmo em sede de controle difuso (...). Isso não significa, contudo, que a modulação temporal de efeitos da decisão não é cabível quando se trata de declarar a constitucionalidade da norma, mas sim, que não se trata da modulação prevista pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99. Na verdade, tratando-se de norma declarada constitucional, seria possível a concessão de efeitos prospectivos à decisão judicial, caso ela traduzisse uma alteração da orientação jurisprudencial até então dominante - prospective overruling -, com fundamento direto no Princípio da Segurança Jurídica, densificado pelo Novo Código de Processo Civil, no art. 927, §3º, que assim dispõe: (...) Para fixar outro marco temporal para a eficácia dos efeitos da decisão no presente caso seria indispensável, assim, a configuração de verdadeira alteração jurisprudencial”. 651.703.

⁵⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Francisco Ricardo Lopes Matias e outros (as). Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁰⁷ Colhe-se dos debates a afirmação do Ministro Gilmar Mendes: “O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR) – “E não se trata de mudança de interpretação, vez primeira do Tribunal. Portanto, é necessário que se fixe essa possibilidade. E, veja, não se está colocando isso em declaração de inconstitucionalidade incidental, porque também, em declaração de inconstitucionalidade incidental continua, hoje, a valer os 2/3. O que se está propondo é que, havendo uma proposta de modulação de efeitos, de calibragem, que se faça, portanto, com seis votos, como já admite o CPC.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Francisco Ricardo Lopes Matias e outros (as). Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169> Acesso em: 18/06/2021.

decisão na qual não houve pronúncia de inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, não houve alteração de jurisprudência dominante.

Esse contexto, na jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, foi finalmente refletido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 628.075/PR⁵⁰⁸, em 18.08.2020, no qual, por maioria, o Tribunal acolheu a proposta de modulação de efeitos, veiculada pelo Ministro Gilmar Mendes em voto divergente, da decisão que reconheceu a constitucionalidade do artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 24/1975, considerando que o estorno proporcional de créditos de ICMS, efetuado por estado-membro em que localizado o destinatário da mercadoria em operações interestaduais, em virtude de não reconhecer crédito fiscal presumido concedido por outro estado-membro, não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. O tema está intimamente vinculado às discussões em torno da guerra fiscal, tratadas no capítulo 3.1.1, na medida em que o fundamento invocado pelos estados-membros para não reconhecer os créditos fiscais presumidos concedidos pelo estado-membro de origem, exigindo o estorno, reside na circunstância de que tais créditos provém de incentivos fiscais de ICMS concedidos sem prévia autorização do CONFAZ.

A atribuição de eficácia prospectiva à decisão, na hipótese, pautou-se em fundamentos relativos aos pressupostos materiais da utilização do instituto, sem que se observasse a necessidade de vinculação a um dos parâmetros, até então, vistos pela jurisprudência da Corte delimitadores legais do uso da técnica: declaração de inconstitucionalidade e mudança de jurisprudência. Havia na hipótese, contudo, a especificidade de que o reconhecimento da constitucionalidade do dispositivo impugnado, considerando-se legítimo o estorno unilateral de créditos do imposto pelo estado-membro de destino, resultava, indiretamente, no reconhecimento da inconstitucionalidade de benefícios concedidos pelo estado-membro de origem sem a observância dos requisitos estabelecidos na Lei Complementar nº 24/1975.

Dentre os fundamentos, observa-se que essa vinculação foi considerada. Afirmou o Ministro Gilmar Mendes, relator e autor da proposta, que, diante da boa-fé e da confiança legítima, bem como da presunção de constitucionalidade das normas, deveriam ser preservados os atos praticados com base em legislações estaduais que estabeleceram tratamento fiscal favorável aos contribuintes mediante concessão de créditos presumidos. Adotou-se, como fundamento, o mesmo racional utilizado nos precedentes em sede de controle concentrado de

⁵⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/ acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

constitucionalidade, referidos no capítulo 3.1.1, relativos ao reconhecimento da inconstitucionalidade dos próprios benefícios fiscais⁵⁰⁹.

Além disso, cogitou-se de que não se estaria diante de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante, reconhecendo-se a presença de elementos consistentes em ambos os sentidos, e de que os valores envolvidos na discussão alcançariam cifras bilionárias, capazes de aumentar substancialmente o déficit público (reconhecendo-se a situação crítica das finanças dos estados-membros), caso prevalecesse o entendimento pela vedação ao estorno, ou de levar empresas à falência, caso prevalecesse a constitucionalidade.

Conferiu-se à decisão, portanto, *ex nunc*, a partir da decisão, para que fossem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas e determinar que, caso não tenha havido lançamentos tributários por parte do Estado de destino, que este só poderia proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da decisão. Pretendeu-se, assim, evitar que aqueles estados-membros que não procediam ao estorno proporcional de créditos viessem a fazê-lo em relação aos últimos 5 anos (prazos de decadência e prescrição).

É interessante observar que tais argumentos foram fundamentados na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seu artigo 20, que dispõe sobre a consideração, pelo julgador, das consequências práticas das decisões. Foi a primeira ocasião em que, tratando de modulação de efeitos em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal fez referência àquela norma, possivelmente diante de não restarem caracterizadas as hipóteses do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 (declaração de inconstitucionalidade) ou do artigo 927, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil (mudança de jurisprudência). Constam do voto do Ministro Gilmar Mendes referências, postas em paralelo, tanto ao dever constitucional de proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes contra ações do fisco, quanto ao dever constitucional de preservação das competências tributárias – expressamente vinculadas à necessária arrecadação tributária considerada à luz do conceito de Estado Fiscal⁵¹⁰.

⁵⁰⁹ Extrai-se do voto do Ministro Gilmar Mendes: “*Tal instituto busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com legislação estadual que concedeu crédito presumido ou fictício, até o presente julgamento. Tratando-se de ato normativo que vigeu e produziu efeitos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas.*” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

⁵¹⁰ Conclui o voto-vencedor do Ministro Gilmar Mendes: “*Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este*

Outra ocasião em que o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos de sua decisão em sede de jurisdição constitucional em matéria tributária, sem que se fizessem presentes os pressupostos formais da declaração de inconstitucionalidade ou da mudança de jurisprudência, ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 605.552-ED/RS⁵¹¹, em 15.03.2021.

Tratava-se de novo debate envolvendo conflito de competência tributária entre Estados e Municípios na tributação de operações mistas de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda, estabelecendo-se a necessidade de se definir quanto à incidência do ICMS, de competência dos Estados, ou do ISS, de competência dos Municípios. Como visto no capítulo 3.1.2, nessas hipóteses, a jurisdição constitucional acaba por ultrapassar os limites da simples verificação quanto à compatibilidade constitucional da incidência de um dos tributos sobre determinado serviço para, a um só tempo, afirmar sobre a eventual compatibilidade ou incompatibilidade do outro, considerando a subsidiariedade verificada entre as hipóteses materiais de incidência de ambos.

A decisão de mérito tomada pela Corte, meses antes, havia concluído pela incidência do ISS sobre a venda de medicamentos manipulados preparados por farmácias de manipulação e, ao mesmo tempo, pela incidência do ICMS sobre as operações de venda de medicamentos produzidos em escala e ofertados, em prateleira, aos consumidores em geral. Verificou-se, assim, a delimitação da hipótese de incidência material de cada um dos tributos, dada a natureza da operação específica, vinculada, no primeiro caso, ao fazer personalizado e individualizado, e, no segundo, à entrega de produto padronizado. Assim, a solução adotada pela Corte residiu na adoção do critério geral de solução de ambiguidades entre os tributos, já referido, que vislumbra a incidência do ISS sobre os serviços expressamente previstos na Lei Complementar federal que regula a espécie, ao passo que determina a incidência do ICMS sobre os demais, de forma subsidiária, respeitadas as materialidades constitucionais de cada um.

O cenário jurídico nacional, todavia, revelava, até então, instabilidade normativa e jurisprudencial. Estados e Municípios exigiam, no âmbito de suas respectivas competências

momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador. Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/ acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

⁵¹¹ 605.552

tributárias, o ICMS e o ISS, vendo-se os contribuintes obrigados a recolher um ou outro tributo, a depender da natureza da operação, ou ambos.

Na hipótese específica submetida ao Tribunal, o exame do tema se deu em sede de controle difuso de constitucionalidade, o qual, embora sujeito ao regime de objetivação decorrente da sistemática da repercussão geral, originava-se de ação declaratória, de natureza preventiva, ajuizada por contribuinte contra o Estado do Rio Grande do Sul visando a não ser compelido a tributar suas operações pelo ICMS, mediante a realização de depósito judicial, em consignação, até o trânsito em julgado do feito. Nesse cenário, não foi questionada, na ação judicial, qualquer ato normativo estadual que previsse a incidência, tampouco ato de lançamento tributário respaldado por norma nesse sentido.

A conclusão da Corte, diante disso, não resultou na declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ao passo que, também, não representou qualquer espécie de *overruling*, na medida em que o entendimento firmado se amoldava à clássica orientação do Tribunal quanto à solução de conflitos entre as hipóteses de incidência de cada um dos impostos, embora não existisse, até então, manifestação específica da Corte sobre as operações praticadas por farmácias de manipulação. Ainda assim, concluiu-se que a modulação de efeitos seria adequada na hipótese, vista como instrumento de pacificação de conflitos entre os entes federativos e redução de litígios, passados e futuros, deles decorrentes.

Afirmou o Ministro Dias Toffoli, relator e autor da proposta (aprovada por maioria⁵¹²), que a definição das respectivas competências tributárias para cada um dos tributos, a depender do tipo de operação, ensejaria o ajuizamento de ações de repetição de indébito por contribuintes que foram cobrados indevidamente e, ao mesmo tempo, lançamentos retroativos por aqueles entes federados que deixaram de cobrar o respectivo imposto, acreditando estar a hipótese não abrangida pela sua competência tributária. Fez-se, na ocasião, referência expressa à decisão tomada pelo Plenário no Recurso Extraordinário nº 628.075/PR, acima citado, no qual vislumbravam-se, concomitantemente, riscos de impacto econômico-financeiro indesejado tanto para os entes federados quanto para os contribuintes, cabendo ao Supremo Tribunal Federal, portanto, estabilizar o conflito mediante a adoção de solução que resulte no equilíbrio entre a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, de um lado, e do interesse da arrecadação, de outro, à luz do conceito de Estado Fiscal⁵¹³.

⁵¹² Vencido o Ministro Marco Aurélio, que entendia incabível a modulação de efeitos na hipótese.

⁵¹³ Colhe-se do voto do Ministro Luiz Fux: “A ausência de modulação dos efeitos da decisão provocaria, por um lado, a cobrança retroativa, por parte do estado ou do município competente, do imposto que deveria ter sido pago com base na tese de repercussão geral fixada, mas não o foi. Por outro, ela implicaria o ajuizamento de inúmeras ações de repetição de indébito tributário por parte dos contribuintes que recolheram um tributo no lugar

Atribuíram-se, assim, efeitos *ex nunc* à decisão, de modo a se convalidarem os recolhimentos de ambos os tributos efetuados até então, inviabilizando-se, assim, a repetição do indébito mesmo naqueles casos em que o recolhimento se deu em desacordo com a orientação firmada pelo Tribunal, excetuando-se as hipóteses de bitributação, aquelas em que não houve recolhimento de quaisquer dos tributos ou aquelas nas quais o contribuinte possuía ação judicial ou procedimento administrativo em curso, os quais deveriam estar submetidos ao racional então definido, respeitados os prazos de prescrição e decadência.

A exemplo da postura adotada pela Corte no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT e 5.659/MG, tratadas no capítulo 3.1.2, buscou-se solucionar a controvérsia mediante a estabilização das diversas (e conflitantes) relações jurídicas existentes até então, equilibrando-se a vedação à repetição do indébito, de um lado, com a vedação ao lançamento tributário retroativo, de outro, resguardando-se, em todo caso, o direito dos contribuintes e entes federados que haviam promovido ações judiciais ou procedimentos administrativos. Tal equilíbrio, no entender da Corte, estaria relacionado à garantia da segurança jurídica, traduzida nos princípios da boa-fé e da proteção da confiança.

3.4 ANÁLISE CRÍTICA

Examinadas, nos tópicos anteriores, cada umas das ocasiões em que o Supremo Tribunal Federal discutiu e decidiu a utilização da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária, passa-se, finalmente, à análise das justificativas adotadas pela Corte, vinculadas aos pressupostos materiais do instituto, para fundamentar sua adoção ou afastamento em cada hipótese concreta.

Pela subdivisão empreendida a partir dos pressupostos formais de legitimação do instituto (adotada para fins metodológicos), observou-se que, em cada caso, os pressupostos materiais, vinculados à segurança jurídica e ao interesse social, são tratados de forma ampla e conjunta, não sendo, regra geral, objeto de individualização pelos fundamentos adotados pelo Tribunal, tampouco, em muitas ocasiões, justificados em profundidade, à luz de seus componentes teóricos investigados no capítulo 2 desta pesquisa. Nesse cenário, o exame crítico

do outro. Não há dúvida de que esse quadro ensejaria impactos financeiros indesejados em desfavor dos contribuintes, bem como dos estados e municípios, entes públicos cujas finanças já estão comalidas, e resultaria em grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto. Essas implicações devem, a meu ver, ser afastadas.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 605.552-ED/RS**. Pleno. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul; Recorrido: Dermapelle Farmácia de Manipulação LTDA e Outros (as). Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 12.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755551254> Acesso em: 18/06/2021.

quanto ao preenchimento do conteúdo semântico desses pressupostos materiais pelo Supremo Tribunal Federal adotará, também para fins metodológicos, a mesma subdivisão já empreendida nos tópicos antecedentes, de modo que possam ser visualizadas, em cada caso, os pontos de convergência ou de afastamento entre a atuação da Corte nessa seara e os pressupostos e objetivos constitucionais que respaldam, justificam e legitimam o uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária.

3.4.1 Nas declarações de inconstitucionalidade de lei tributária

Conforme observado no tópico 3.1, em hipóteses nas quais a técnica da modulação de efeitos foi debatida diante de declarações de inconstitucionalidade de lei tributária sem que tenha sido invocada, como fundamento central para a utilização, a ocorrência de mudança jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal vem evoluindo sua postura no sentido de associar a preservação da segurança jurídica e o atendimento ao interesse social a ela subjacente essencialmente, a três pilares centrais: a proteção da saúde financeira dos entes federados, a preservação das expectativas normativas decorrentes da presunção de constitucionalidade das normas que vigoraram por significativo lapso temporal e, por fim, o resguardo de direitos vindicados mediante o exercício do direito de ação, seja na esfera judicial ou administrativa, em legítima e tempestiva manifestação de inconformismo diante de determinado quadro de inconstitucionalidade.

Analisando-se a primeira oportunidade em que o Tribunal efetivamente se utilizou da técnica da modulação de efeitos em hipótese de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, é possível identificar, ainda que de forma incipiente, a presença desses elementos. Trata-se do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS⁵¹⁴, em 12.06.2008, quando se reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 e se concluiu, em nome da segurança jurídica, pela necessidade de se modularem os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de modo que fossem mantidos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos na referida lei e não impugnados antes da data de conclusão do julgamento. Decidiu-se, assim, pela manutenção dos efeitos pretéritos dos prazos prescricional e decadencial estabelecidos pela legislação impugnada, suprimindo-se o direito de restituição de valores pagos em relação a períodos sobre os quais, caso aplicado o novo

⁵¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recursos Extraordinários n. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Novoquim Indústria Químicas LTDA Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.11.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617> Acesso em: 18/06/2021.

entendimento, estariam fulminados pela decadência do direito de constituição do crédito tributário, e ressaltando-se, apenas, o direito à repetição do indébito daqueles contribuintes que já possuíam ações em curso por ocasião do julgamento.

Como já referido, adotou-se, na ocasião, fundamentação sucinta e genérica em torno da presença dos requisitos autorizadores da modulação de efeitos, pautada na apontada repercussão da decisão e na necessidade de preservação da segurança jurídica⁵¹⁵. Não houve, no voto vencedor proferido pelo Ministro Gilmar Mendes e seguido pelos demais Ministros da Corte, à exceção do Ministro Marco Aurélio, fundamentação quanto a quais aspectos e dimensões da segurança jurídica estariam sob risco e, portanto, justificariam a adequado uso da técnica da modulação de efeitos. Não foi declinado o juízo de ponderação entre situações de inconstitucionalidade, tampouco apontadas eventuais lacunas a serem preenchidas em decorrência da declaração de inconstitucionalidade.

A simplicidade da fundamentação e a generalidade com a qual o princípio da segurança jurídica foi tratado revela que o Supremo Tribunal Federal, contrariando a própria postura adotada em ocasião anterior, quando da rejeição da proposta de modulação de efeitos feita nos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁵¹⁶ e 370.682/SC⁵¹⁷ - os quais serão abordados adiante, no tópico referente às hipóteses de modificação de jurisprudência -, não se debruçou sobre a complexidade da estrutura multidimensional da segurança jurídica, desenvolvida no capítulo 2.1 deste trabalho, à luz do marco teórico extraído da obra de Humberto Ávila⁵¹⁸.

Alcançou-se nesta pesquisa, a partir da investigação dos conteúdos materiais, objetivos e subjetivos, da segurança jurídica, a compreensão que o simples uso da técnica da modulação de efeitos, necessariamente, resulta na flexibilização (e, portanto, na limitação) dos aspectos da

⁵¹⁵ Colhe-se do voto do Ministro Gilmar Mendes: “Diante da repercussão que o assunto envolve, eu fiz outras considerações, mas vou poupar o Tribunal dessas considerações sobre o assunto. Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinários n. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Novoquim Indústria Químicas LTDA. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.11.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617> Acesso em: 18/06/2021.

⁵¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁵¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

⁵¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

credibilidade e da estabilidade do direito, afetando, invariavelmente, cada um dos pilares⁵¹⁹ de seu conteúdo material: cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade do direito. São impactados, ao mesmo tempo, o que se denomina “segurança de orientação” desempenhada pelo Direito - isto é, a certeza sobre qual norma jurídica irá regular aquela situação fática -, a crença na eficácia do ordenamento jurídico como um todo e a própria previsibilidade das condutas, inclusive estatais, e de suas respectivas consequências. Por essa razão, desenvolveu-se a compreensão de que a modulação de efeitos com base na segurança jurídica, bem como no interesse social a ela subjacente, encontraria aplicação nas hipóteses em que a falta de modulação resultaria em uma ofensa ainda maior à Constituição do que aquela reconhecida quando da declaração da inconstitucionalidade da norma⁵²⁰.

Examinando o precedente, Eurico de Santi⁵²¹ menciona que, na hipótese em questão, a modulação de efeitos poderia encontrar fundamento na circunstância de que os próprios institutos, em si, da decadência e da prescrição, configuram instrumentos de garantia da segurança jurídica, de modo que, ao fazer retroagir modificações nesses prazos, estar-se-ia, portanto, violando a segurança jurídica por eles assegurada no ordenamento. Como destaca o autor, tratava-se de hipótese peculiar, distinta, em seu entender, da declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo, na medida em que os institutos da prescrição e da decadência seriam mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas, impostos pelo próprio ordenamento à concreção da legalidade⁵²². Por essa razão, conclui o autor que o uso da técnica, nesse caso, revelou-se legítima, diferentemente do que ocorreria caso se tratasse de lei instituidora de tributo.

Em que pese assistir certa razão ao raciocínio, constata-se, neste trabalho, que não se fazem presentes, na hipótese, outros elementos cuja caracterização, à luz do racional até aqui construído, far-se-ia necessária para fins de legitimação do uso da técnica da manipulação dos efeitos da decisão. Considerando-se as consequências da declaração de inconstitucionalidade dos prazos de decadência e prescrição então regulados pela Lei nº 8.212/91, não se vislumbra, a rigor, lacuna normativa que viesse a ensejar um estado de inconstitucionalidade diante da

⁵¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵²¹ Sobre o julgamento, afirma o autor que: “*não obstante se tratar de matéria relacionada ao direito tributário, a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 não se submete à mesma lógica do controle de constitucionalidade de normas instituidoras de tributos (...). O fundamento dos prazos de decadência e prescrição não é a restauração da justiça e nem da legalidade: é a segurança jurídica. Os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 juridicamente existiram, tiveram validade, vigência e aplicabilidade perante o direito, criando expectativas normativas para os agentes públicos. Até serem retirados por controle direto de constitucionalidade, gozam de plena presunção de validade e pertenciam ao sistema do direito positivo*”. SANTI, op. cit.

⁵²² SANTI, Eurico M. D. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: 2011.

eliminação dos referidos dispositivos do ordenamento jurídico. Pelo contrário, prazos de decadência e prescrição já eram estabelecidos, anteriormente, pelo Código Tributário Nacional, os quais passaram, portanto, a ser imediatamente aplicados. Ao mesmo tempo, o próprio exercício do direito de repetição de indébito, inviabilizado pela modulação de efeitos então determinada, está sujeito a prazo prescricional regulado pelo ordenamento jurídico, cujo termo inicial, a teor do que prescrevia o próprio Código Tributário Nacional, contava-se do pagamento indevido.

Essas críticas são corroboradas por Diogo Diniz Ribeiro⁵²³, que acrescenta inexistir, também, na hipótese, confiança legítima a ser protegida (segurança jurídica em seu aspecto subjetivo), tendo em vista a existência de inúmeras manifestações anteriores do Tribunal sobre o tema, citadas pelo próprio julgado. Esse raciocínio pode ser estendido à constatação, também já desenvolvida no capítulo 2.1, de que a proteção da confiança, enquanto parte da dimensão subjetiva da confiabilidade do direito, se volta, essencialmente, à proibição da retroatividade⁵²⁴ da atuação estatal que, por meio de quaisquer de seus Poderes, resulte na restrição de direitos fundamentais⁵²⁵ e de princípios fundantes da própria ordem jurídica.

No caso sob exame, a modulação de efeitos se deu com o intuito específico de se evitar o ajuizamento de ações de repetição de indébito, ou seja, no sentido de proteger o erário público da obrigação de devolver aos contribuintes tributos recolhidos por força de lançamentos tributários realizados após o prazo quinquenal estabelecido no Código Tributário Nacional.

Poder-se-ia cogitar, nesse cenário, da aplicabilidade do já investigado princípio da proteção da confiança orçamentária, o qual, como visto, relaciona-se mais com a dimensão objetiva da segurança jurídica do que, propriamente, com o princípio da proteção da confiança (parte de sua dimensão subjetiva⁵²⁶). Todavia, não foram abordados ou investigados, na ocasião, eventuais riscos de natureza financeira e orçamentária que, uma vez voltados ao financiamento

⁵²³ RIBEIRO, Diogo Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 178/25, p. 43.

⁵²⁴ Ao se referir à “retroatividade”, Humberto Ávila amplia a significação do conceito para tratar não apenas do fenômeno da produção de efeitos sobre fatos juridicamente consumados (ou, em matéria tributária, fatos geradores consumados), ao que se refere como “retroatividade própria” que decorre da aplicação direta e literal das normas de proibição da irretroatividade expressas no texto constitucional. Afirma o autor ser necessário considerar como retroativas, também, as normas que atingem atos do cidadão (contribuinte) praticados em razão desses fatos, ou seja, normas que alcançam práticas consumadas em razão da hipótese de incidência normativa (tributária) vigente no momento de sua adoção. Tratar-se-ia da “irretroatividade própria”, relacionada ao princípio da proteção da confiança. Para aprofundamento, ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

da atividade prestação de direitos e garantias fundamentais pelo Estado, justificassem a modulação de efeitos.

Adotou-se, apenas, uma presunção de risco, o que se afasta dos pressupostos teóricos desenvolvidos nos capítulos antecedentes para que o uso da técnica da modulação de efeitos encontre legitimação à luz dos pilares do Estado de Direito e do papel institucional exercido pelo próprio controle de constitucionalidade, na qual está inserida, considerado o recorte metodológico desta pesquisa.

Outro aspecto a ser considerado diz respeito ao estabelecimento de ressalvas à modulação de efeitos, de modo a proteger, em nome da segurança jurídica, os contribuintes que exerceram o direito de ação perante o Poder Judiciário, assegurando-lhes o direito à repetição do indébito relativamente aos períodos pretéritos, em detrimento daqueles que, confiando na presunção de constitucionalidade da norma, não a questionaram. Como visto no tópico 2.3.1, trata-se de hipótese denominada por alguns autores⁵²⁷ como “modulação pessoal dos efeitos”, ou, por outros, como Humberto Ávila⁵²⁸, como hipótese que não poderia, a rigor, ser denominada de “modulação de efeitos”, porquanto não atinge a declaração de inconstitucionalidade em si, e sim os efeitos concretos da decisão para determinado grupo de jurisdicionados – o que decorreria logicamente da aplicação direta do princípio da segurança jurídica em seu aspecto objetivo, que amoldaria o próprio conteúdo da decisão para tutelar fatos tidos por intangíveis.

Por um lado, a ressalva dos casos pendentes - e do próprio caso concreto em que proferida a decisão - resguarda aspectos da segurança jurídica vinculados à proteção da confiança legítima, a qual, como visto, pressupõe não apenas a existência de uma base de confiança (no caso, o ordenamento jurídico positivo) mas, também, o efetivo exercício da confiança nessa base. Todavia, esse racional se amolda, usualmente, às hipóteses de modulação de efeitos decorrentes de modificações jurisprudenciais - as quais, enquanto normas produzidas pelo Poder Judiciário, pautam condutas -. Isso porque, em se tratando de declaração de inconstitucionalidade que não configura uma modificação de jurisprudência, pairam dúvidas sobre a afirmação de que, ao deixar de ajuizar uma ação judicial, o contribuinte não exerceu a confiança na base de confiança que lhe era posta (a própria Lei em si). Em outras palavras, não se trata de relação jurídica que dependeria do reconhecimento pelo Poder Judiciário.

⁵²⁷ CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 241-271. p. 258; ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

⁵²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Assim, ainda que a preservação dos contribuintes que exerceram seu direito de ação resguarde aspectos da segurança jurídica, a ressalva feita em relação a eles não se revela suficiente ao atendimento do princípio em todas as dimensões, na medida em que, ao impor situação mais gravosa aos contribuintes que não ingressaram em juízo, mutilam-se os pressupostos da cognoscibilidade e da calculabilidade inerentes ao mesmo princípio, pondo-se em xeque a credibilidade do próprio ordenamento. Indo além, conforme pontuam alguns autores⁵²⁹, tal proceder resultaria, ainda, em violação à isonomia, impondo-se situação desigual entre contribuintes em situação jurídica semelhante e, também, estimularia a litigiosidade, a qual, igualmente, resulta em mitigação dos aspectos objetivos da segurança jurídica ora referidos (cognoscibilidade e calculabilidade), na medida em que veicula questionamento quanto à própria certeza do direito.

Entende-se, portanto, que, na hipótese em tela, o exercício de um juízo de ponderação entre todas as dimensões da segurança jurídica, considerada em sua inteireza, não autorizaria, legitimamente, o uso da técnica da modulação de efeitos pelo Tribunal. Como alcançado nos tópicos anteriores⁵³⁰, vislumbra-se admissível o uso da técnica da modulação de efeitos, à luz dos pressupostos que a autorizam e legitimam no contexto do Estado Social Democrático de Direito, quando constatado desequilíbrio institucional passível de comprometimento da estabilidade e da credibilidade do sistema jurídico, organicamente considerado, o que é mitigado quando presentes instrumentos, no próprio ordenamento, capazes de absorver (fática e juridicamente) os impactos da decisão.

A consideração desses elementos se fez presente, como visto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852⁵³¹, no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/1992, que instituiu a Contribuição ao Fundo

⁵²⁹ CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 241-271.

⁵³⁰ Conforme o racional construído nesta pesquisa, faz-se necessário examinar os seguintes fatores: (i) existência de instrumentos concebidos pelo próprio ordenamento jurídico, tais como os mecanismos de materialização do princípio da segurança jurídica consubstanciadas nos prazos de prescrição e decadência e na coisa julgada, por exemplo; (ii) a regulamentação legal e constitucional da dotação orçamentária, na qual devem ser computados os riscos fiscais, formadas reservas de contingenciamento e estabelecidos planos de enfrentamento de possíveis realizações de riscos; (iii) a diversidade das fontes de custeio das atividades estatais no direito financeiro e tributário brasileiros, considerada a multiplicidade de tributos existentes, em especial sob a competência arrecadatória da União; (iv) a baixa probabilidade de que uma lei instituidora de tributo, ao ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não tenha sido debatida perante o Poder Judiciário por tempo suficiente a viabilizar a mitigação dos efeitos da surpresa, de modo a permitir o prévio contingenciamento e o planejamento de contenções e de medidas de compensação.

⁵³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 363.852/MG**. Pleno. Recorrente: Frigorífico Mataboi LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 23.04.2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212> Acesso em: 18/06/2021.

de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), e rejeitou o pedido de modulação de efeitos formulado pela União com base, fundamentalmente, nas consequências econômico-financeiras e orçamentárias decorrentes das inúmeras ações de repetição de indébito que poderiam ser ajuizadas em decorrência da decisão.

Como referido no tópico 3.1, a atribuição de eficácia prospectiva à decisão se pautou, de um lado, na descaracterização do necessário risco à segurança jurídica, concluindo a Corte, em linha com o raciocínio desenvolvido nos parágrafos anteriores, que a existência de instrumentos no ordenamento jurídico aptos a absorver as consequências da decisão - tais como, por exemplo, a ação de repetição de indébito, sujeita a prazo prescricional, e os próprios prazos de decadência e prescrição relativos ao lançamento e à cobrança de créditos tributários - afastaria a alegação de insegurança jurídica, na medida em que não se vislumbraria, no caso, qualquer violação aos direitos dos contribuintes. De outro, a rejeição também se pautou na inexistência de razões suficientes para justificar, no caso concreto, atuação excepcional em nome do interesse social, afastando-se o argumento de prejuízo econômico e orçamentário como razão, por si só, para fundamentá-lo, destacando-se o caráter pedagógico da imposição da eficácia regular das decisões do Supremo Tribunal Federal, enquanto orientação de condutas e comportamentos, inclusive estatais⁵³².

Observa-se, na hipótese, uma maior aproximação entre os fundamentos adotados pelo Tribunal e os pressupostos materiais da segurança jurídica, em seu aspecto objetivo, e do interesse social, visto de forma desvinculada dos interesses privados do Estado, assim como do próprio papel do Supremo Tribunal Federal na garantia da rigidez constitucional em matéria tributária e, mediante o exercício do controle de constitucionalidade, na preservação da Supremacia da Constituição. Todavia, ainda se constata, na ocasião, reduzida sofisticação na análise quanto à presença de cada um dos requisitos, consideradas a complexidade dos pressupostos de cada um, desenvolvidas no capítulo antecedente.

No mesmo sentido, mencione-se que, nas ocasiões subsequentes em que o Supremo Tribunal Federal foi suscitado a decidir quanto à eventual modulação de efeitos de decisões em matéria tributária, tal racional foi reafirmado, revelando, naquele momento, uma aproximação da jurisprudência da Corte aos parâmetros objetivos da segurança jurídica e do interesse social

⁵³² Extraí-se do voto da Ministra Carmen Lucia: “Primeiro, a Constituição, como lembrou o Ministro Marco Aurélio, aliás, de maneira muito firme tem repetido aqui que essa é uma Constituição rígida que, uma vez afrontada, tendo sido afrontada, e, a não ser em situações excepcionalíssimas, em que a execução do que nós decidimos gere mais problemas sociais, principalmente, não econômicos ou financeiros, mas sociais, que realmente poderiam ensejar uma prática dessa natureza em caráter excepcionalíssimo, nós temos de manter até o que é pedagógico para os Órgãos do Estado”.

a ela subjacente, considerados de forma multidimensional. Mencione-se que, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS⁵³³, em que se declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação, foi reafirmado o entendimento de que a segurança jurídica, em sua forma plena, estaria realizada a partir da manutenção dos efeitos *ex tunc*, típicos da declaração de inconstitucionalidade, dando-se eficácia total ao pronunciamento. Na hipótese, foram afastadas as alegações trazidas pela União, integralmente voltadas aos impactos econômico-orçamentários decorrentes da eficácia retroativa da decisão.

Como já referido, a Corte entendeu serem insuficientes os dados e cálculos trazidos pelo ente estatal, na medida em que se referiam a demonstrativos de perda de arrecadação futura e de montantes a serem eventualmente restituídos, sem que fosse empreendido qualquer exercício no sentido da vinculação desses números ao efetivo comprometimento das atividades estatais garantidoras de direitos fundamentais e do próprio funcionamento das estruturas do Estado, à luz do conceito de Estado Fiscal desenvolvido no capítulo 1.2.

Esse racional, voltado aos pressupostos da segurança jurídica em seu aspecto objetivo, amolda-se às perspectivas alcançadas no capítulo anterior relativas à necessidade de se resguardar a organicidade do sistema jurídico, prestigiando-se os instrumentos de garantia da segurança jurídica já previstos no ordenamento, de modo a assegurar a previsibilidade quanto à produção dos regulares efeitos das declarações de inconstitucionalidade, na medida em que não se vislumbavam, na hipótese, lacunas normativas ou estado de inconstitucionalidade decorrente da supressão da norma impugnada do sistema jurídico.

Da mesma forma, pautada na reafirmação desse entendimento, a Corte procedeu à rejeição da proposta de modulação de efeitos formulada no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP⁵³⁴, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do artigo do 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

⁵³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 559.937 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Vernicitec LTDA. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 14.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371> Acesso em: 18/06/2021.

⁵³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 595.838 – ED/SP**. Pleno. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 08.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768> Acesso em: 18/06/2021.

Esses exemplos revelam que, até aquele momento, à exceção do julgamento relativo à inconstitucionalidade dos prazos de decadência e prescrição estabelecidos na legislação previdenciária (em relação aos quais, reconhece-se, havia especificidade própria), o Tribunal adotava postura mais voltada à preservação da rigidez constitucional quando suscitado a se manifestar sobre a eventual modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade em matéria tributária, aproximando-se das noções alcançadas nesta pesquisa em torno do conteúdo material dos conceitos de segurança jurídica em seus aspectos objetivos, considerada sua estrutura multidimensional, e de interesse social, a ela intrinsecamente vinculado.

Examinando-se, por sua vez, o precedente firmado na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.171/DF⁵³⁵, na qual o Tribunal modulou os efeitos da decisão que considerou ilegítima a imposição de obrigação tributária de recolhimento de ICMS, instituída por Convênio, em substituição à anulação escritural de créditos do imposto passível de ser realizada pelo ente federado, constata-se que os elementos invocados para fundamentar a modulação de efeitos, referidos no tópico 3.1, revelam preocupação da Corte em estabelecer prazo de transição para fins de preenchimento do vácuo normativo decorrente da declaração de inconstitucionalidade.

Essa pretensão, em princípio, amolda-se às premissas autorizadoras do uso do instituto, considerando-se, especialmente, a ausência de norma⁵³⁶ que, em substituição à obrigação de recolhimento, previsse o estorno de créditos mediante anulação escritural. Contudo, revelam-se possíveis alguns questionamentos em torno da adequação do uso da técnica na hipótese.

Conforme o raciocínio empreendido no capítulo 2.1, a fixação de regras de transição⁵³⁷ consubstancia instrumento de proteção da confiança, a qual, por sua vez, compõe o elemento subjetivo do aspecto material da segurança jurídica e, portanto, está voltado à proteção das legítimas expectativas individuais geradas a partir do comportamento contraditório estatal⁵³⁸.

⁵³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.171/DF**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel.: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 21.08.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087> Acesso em: 18/06/2021.

⁵³⁶ Conforme referido no Capítulo 1.1.2, a existência de lacuna normativa decorrente da declaração de inconstitucionalidade que possa vir a estabelecer situação jurídica ainda mais afastada da vontade constitucional constitui uma das premissas adotadas pela própria exposição de motivos da Lei nº 9.868/99, que instituiu o uso da técnica da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro. Sobre o tema, ver: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. FISCOSOFT, 2014/3411. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-deconstitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>, Acesso em: 5 mai. 2021.

⁵³⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵³⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Daí porque a proteção da confiança, enquanto instrumento de garantia da irretroatividade da atuação estatal⁵³⁹, usualmente está vinculada às alterações jurisprudenciais quando analisada no âmbito das investigações teóricas em torno do instituto da modulação de efeitos.

Nesse contexto, a atribuição do dever de proteção de confiança aos interesses estatais somente seria possível em se tratando da denominada “proteção da confiança orçamentária⁵⁴⁰”, o qual, como visto, mais se aproxima da dimensão objetiva da segurança jurídica e exige, para sua configuração, demonstração de que os instrumentos normativos de prevenção e absorção de riscos orçamentários sejam insuficientes para neutralizar os impactos sociais e econômicos da declaração de inconstitucionalidade, resultando em comprometimento das próprias estruturas estatais de garantia de direitos fundamentais⁵⁴¹.

Ainda que, em tese, fosse possível a caracterização desses riscos, tais elementos não foram examinados e debatidos pelo Tribunal, a exemplo do que se verificou no julgamento dos Recursos Extraordinários em que se definiu a inconstitucionalidade dos prazos de decadência e prescrição estabelecidos na legislação previdenciária, na qual também foram modulados os efeitos da decisão. Dessa forma, constata-se, também na hipótese, a adoção de entendimento que admite a existência de danos presumidos ao regular funcionamento do Estado em decorrência da perda de arrecadação, o que, conforme desenvolvido no tópico 2.3 deste trabalho, não se amolda aos conceitos de direito financeiro, tais como despesa pública e risco fiscal.

Vale retomar, neste ponto, o raciocínio desenvolvido por Tathiane Piscitelli no sentido de que devem ser segregados, à luz das lições extraídas do direito financeiro, os conceitos de previsão de gasto (decorrente da necessidade de devolução de indébitos relativos ao passado) com os de estimativa de receita (obtido a partir da perspectiva de arrecadação futura): como visto, somente os primeiros se incluem no conceito de risco orçamentário⁵⁴². Sendo assim, considerando-se a que o vácuo normativo decorrente da supressão da norma que convolava a anulação escritural de créditos de ICMS em obrigação de recolhimento somente impediria os estados-membros de exigir o imposto nas operações futuras, constata-se que não se revelava adequada, no caso, a vinculação da hipótese à alegada necessidade de proteção da confiança

⁵³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁴¹ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

⁵⁴² PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

orçamentária, isto é, de preservação da segurança jurídica em seus aspectos objetivos, vinculados a interesse social adjacente à arrecadação, com base em fundamentos de natureza orçamentária.

Além disso, pode-se referir que a ausência de norma reguladora da obrigatoriedade de anulação escritural de créditos de ICMS, decorrente da declaração de inconstitucionalidade da norma que convolava essa obrigação em dever de recolhimento, não resultaria, necessariamente, em um estado de inconstitucionalidade, na medida em que, como pontuado por Humberto Ávila, o Sistema Tributário Nacional se resume, essencialmente, à definição de regras de competência tributária e de limitações ao poder de tributar, do que decorre a constatação de que, ao conferir aos entes federados o poder de instituir tributos, a Carta Política não determina a obrigatoriedade do exercício dessa competência⁵⁴³. Em outras palavras, o não exercício de competência tributária não se afiguraria, por si só, inconstitucional.

Observa-se, assim, que, muito embora de fato existisse, na hipótese, lacuna normativa decorrente da declaração de inconstitucionalidade, diante da natureza da norma então suprimida (equivalente a norma instituidora de tributo), também não se fazia presente, a exemplo do risco orçamentário, estado de inconstitucionalidade que resultasse em restrição de direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição Federal. Não se vislumbrava, portanto, inafastável necessidade de proteção da segurança jurídica, em quaisquer de suas dimensões, a legitimar a modulação dos efeitos da decisão.

A análise dos julgados que se seguiram, todavia, revela que, a despeito desse episódio específico, o Tribunal manteve, nos próximos anos, como regra geral, seu posicionamento no sentido de rejeitar alegações de perda de arrecadação nas hipóteses em que ela se apresentou como fundamento único ou central do pedido de modulação de efeitos, a exemplo do reconhecimento da inconstitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos instituída e cobrada pela SUFRAMA, no Recurso Extraordinário nº 957.650/AM⁵⁴⁴, e das disposições da Lei nº 11.000/2004 que autorizavam os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades cobradas dos profissionais a eles submetidos, objeto do Recurso Extraordinário n. 704.292/PR⁵⁴⁵.

⁵⁴³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 957.650 – ED/AM**. Pleno. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA; Recorrido: Drogarias Santo Remédio LTDA. Rel. Min. Teori Zavascki. Pleno, DJ 18.11.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12048012> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 704.292/PR**. Pleno. Recorrente: Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR; Recorrido: Terezinha de Jesus Silva. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 03.08.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13277777> Acesso em: 18/06/2021.

Mencione-se, ainda, no mesmo sentido, a rejeição da proposta de modulação de efeitos na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.908/SE⁵⁴⁶, na qual foi declarada a inconstitucionalidade de Lei Estadual sergipana que instituiu Taxa remuneratória de atividades do Corpo de Bombeiros Militar do Estado. Em todos esses casos, apesar da fundamentação sucinta adotada pela Corte para a rejeição dos pedidos de modulação de efeitos em cada caso, observou-se a reafirmação da exigência de que fossem demonstrados riscos concretos e específicos à ordem social para que fosse reconhecida a necessidade de proteção da segurança jurídica e do interesse social à luz de prejuízos de ordem econômica e orçamentária.

Esse racional se amolda à construção teórica desenvolvida em torno da aplicabilidade do princípio da proteção da confiança orçamentária, à luz do conceito de Estado Fiscal e da dependência material do Estado em relação à arrecadação de tributos, sem a qual não se revela possível o desenvolvimento das funções que lhe são atribuídas no Estado de Direito, em especial em sua configuração enquanto Estado Social Democrático. Isso porque, muito embora se entenda possível e necessária a preservação dos interesses arrecadatórios do Estado por meio do uso da técnica da modulação de efeitos, essa proteção deverá estar, necessariamente, vinculada à realização dessas funções estatais essenciais à concretização de direitos fundamentais. Sem a correspondente demonstração de que o provimento de direitos fundamentais e o funcionamento de estruturas de funcionamento do Estado, essenciais ao fornecimento desses direitos, veem-se em risco, a eventual modulação de efeitos com base nesse elemento acabaria por desvirtuar o conteúdo material próprio do conceito de interesse público, ou interesse social, que, como visto no tópico 2.2, não se confunde com os interesses particulares do Estado.

Importa relembrar que, conforme já concluído nesta pesquisa, o conceito de interesse público deve ser, necessariamente, determinável, não podendo ser invocado pela Administração de forma abstrata e desvinculada de determinada aplicação concreta, como fundamento para a prática de atos estatais que venham a resultar na limitação, em alguma medida, de direitos fundamentais de cidadãos⁵⁴⁷. Em não havendo, portanto, aplicação concreta e fundamento normativo para a sua aplicação, descabe invocar razões de interesse público, ou interesse social, em especial no interesse da arrecadação de tributos – o que, essencial e conceitualmente,

⁵⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908/SE**. Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 06.11.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751318187> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁴⁷ ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius. Interesse público: um conceito jurídico determinável. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**, São Paulo: Atlas, 2010.

representa hipótese (legitimada pelo ordenamento) de restrição da esfera de liberdade dos indivíduos.

Em que pese essas considerações, até então, predominarem nas manifestações do Supremo Tribunal Federal a respeito da aplicabilidade da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária, constatou-se, como apontado no tópico 3.1, gradativa evolução da jurisprudência da Corte no sentido de se reconhecer, como fundamento legítimo para a modulação de efeitos, relacionado tanto à segurança jurídica quanto ao interesse social, o elemento vinculado aos impactos econômico-financeiros e orçamentários das decisões da Corte.

No julgamento conjunto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF⁵⁴⁸ e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF⁵⁴⁹, em que foi declarada a inconstitucionalidade formal, por desrespeito à reserva de lei complementar, de cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015 que instituíram a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em operações interestaduais, a modulação de efeitos acolhida pela Corte se fundamentou, essencialmente, em dois aspectos centrais: o primeiro deles, como já referido no tópico 3.1, relativo à configuração de vácuo normativo decorrente da declaração de inconstitucionalidade; o segundo, também apontado, relativo à perda de arrecadação pelos estados-membros.

A análise do precedente revela, quanto ao primeiro fundamento, elementos concretos passíveis de justificar o uso da técnica da modulação de efeitos, considerando-se que, de fato, diante do quadro normativo vigente após a Emenda Constitucional nº 87/2015, não seria possível reestabelecer a sistemática de repartição anteriormente existente, resultando em desregulamentação, dada a supressão do ordenamento jurídico, por meio da decisão da Corte, das cláusulas correspondentes à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais constantes do Convênio ICMS nº 93/2015.

É certo que, de um lado, conforme conclusão já alcançada nos parágrafos anteriores, a ausência de norma instituidora de tributo, por si só, não se traduz em situação de inconstitucionalidade, considerando-se que a Constituição Federal, ao fixar competências tributárias, não determina a obrigatoriedade do seu exercício⁵⁵⁰. De outro lado, contudo, na

⁵⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469/DF**. Pleno. Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 03.03.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁴⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.287.019/DF**. Pleno. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros (as); Recorrido: Distrito Federal. Relator Ministro Marco Aurélio. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 25.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

hipótese específica, não se trata, propriamente, de norma instituidora de tributo, mas, antes, de norma que institui técnica de repartição do imposto a ser recolhido, entre dois estados-membros, nos casos de operações de venda que se iniciem em um deles e se conclua no outro (operações interestaduais).

A existência do diferencial de alíquota, em síntese, evita que todo o imposto seja recolhido para o estado de origem (em que localizado o vendedor), de modo que parte desse imposto, correspondente à diferença entre a alíquota interna do ICMS no estado de origem e a alíquota interestadual definida para aquela operação, seja recolhido em favor do estado-membro em que localizado o adquirente. Não se trata, portanto, de regra que vise ao incremento de carga tributária, mas sim à repartição do produto da arrecadação⁵⁵¹. Como bem apontado pelo voto-condutor proferido pelo Ministro Dias Toffoli, trata-se de sistemática concebida para a redução de desigualdades tributárias entre estados produtores e estados consumidores, funcionando como importante instrumento de política fiscal e de equilíbrio federativo.

Nesse cenário, uma vez configurado vácuo normativo do qual decorre em estado de inconstitucionalidade, configurado a partir da situação de indesejável desequilíbrio federativo na arrecadação do ICMS - imposto que, embora de competência estadual, reveste-se de caráter nacional -, entende-se, nesta pesquisa, estarem configurados, na hipótese, elementos suficientes à legitimação do uso da técnica da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, revelando-se adequado o juízo de ponderação exercido pelo Supremo Tribunal Federal, nesse particular. Trata-se de conclusão que se amolda aos conteúdos materiais associados tanto à segurança jurídica quanto ao interesse social.

O mesmo não se afirma, contudo, em relação ao segundo fundamento adotado pelo Tribunal, relativo à perda de arrecadação pelos estados-membros, na medida em que, como já apontado em relação a exemplos anteriores, o racional adotado pela Corte, embora fosse em tese possível, carece da demonstração de elementos concretos e específicos que venham a legitimar a caracterização do já denominado princípio da proteção da confiança orçamentária. Mais uma vez, fazendo referência genérica à conjuntura de crise das finanças públicas dos estados-membros, o Tribunal acabou por adotar mera presunção de que a perda de arrecadação tributária resultaria no abalo das estruturas de funcionamento estatal e de garantia de direitos sociais fundamentais à coletividade, o que não se revela adequado, à luz das conclusões já alcançadas nos capítulos anteriores.

⁵⁵¹ Para aprofundamento a respeito da sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais e do conceito de diferencial de alíquota, ver: CAVALCANTE, Diogo Lopes. ICMS interestadual: mudanças advindas da EC 87/205 e Convênio ICMS 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 141, p. 37-50, 2019.

A delimitação simplista desse argumento de natureza econômico-orçamentária, dissociada de elementos materiais concretos, em especial nas hipóteses em que figura como elemento central ou isoladamente considerado para fundamentar a atribuição de eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade, revela-se impróprio à luz das conclusões alcançadas neste trabalho. É o que se observa ter ocorrido, todavia, nos julgados posteriores do Supremo Tribunal Federal nos quais a modulação de efeitos foi adotada em hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária. Como já apontado, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.550/RJ⁵⁵², o Plenário da Corte modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de dispositivo de Lei do Estado do Rio de Janeiro⁵⁵³ que concedia créditos de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas ao Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado (FAES), criado pela mesma Lei. Na ocasião, a manipulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade foi fundamentada, unicamente, nas circunstâncias de que a lei impugnada vigorou por tempo considerável e que, nesse tempo, seus efeitos (repasses ao fundo e utilização de créditos) foram produzidos e perfectibilizados.

Nota-se, na análise, reduzida sofisticação de argumentos e fundamentos, associando-se a necessidade de preservação da segurança jurídica à simples existência, por si só, de relações jurídicas formadas e, eventualmente, consolidadas, sob a égide da legislação impugnada, fazendo-se referência ao conceito de “segurança jurídica” de forma genérica e superficial, dissociada, portanto, da complexidade de sua estrutura multidimensional, considerada em suas perspectivas objetiva e subjetiva, bem como em seus aspectos passado, presente e futuro, tal como desenvolvido nos capítulos anteriores. Se, de um lado, o longo tempo de vigência da norma resulta na formação e na consolidação de relações jurídicas dela decorrentes, a manutenção de efeitos contrários ao direito, por outro, macula sua estabilidade e credibilidade, vinculadas aos aspectos da cognoscibilidade e da calculabilidade, esvaziando a segurança de orientação e a crença na legitimidade do próprio direito.

Da mesma forma, o simples fato de terem se consolidado contribuições ao FAES e a utilização de créditos de ICMS concedidos em contrapartida não resultaria, ao menos não de forma presumida, no comprometimento do sustentáculo financeiro do Estado caso os efeitos da declaração de inconstitucionalidade se operassem de forma a desconstituir essas relações

⁵⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.550/RJ**. Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 06.03.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752158083> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁵³ Artigo 12 da Lei Estadual nº 4.546/2005.

jurídicas, tendo-se em conta que, ainda assim, seriam aplicáveis prazos de decadência e prescrição.

No mesmo sentido, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.481/DF⁵⁵⁴, em que a Corte modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de Leis do Estado do Rio de Janeiro que instituíram a incidência do ICMS sobre a atividade de extração de petróleo, o alegado impacto econômico nas finanças públicas do Estado, como visto, constituiu o principal elemento justificador da adoção do uso da técnica, sendo apenas associado ao tempo de vigência da norma, para fins de se considerar presentes razões de segurança jurídica e de relevante interesse social legitimadoras da modulação de efeitos. Ainda, no Recurso Extraordinário nº 669.196/DF⁵⁵⁵, da mesma forma, o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade de Resolução do Comitê Gestor do REFIS que previa a exclusão do contribuinte do programa sem prévia notificação se pautou, essencialmente, no substancial montante de dinheiro envolvido ao longo dos vários anos em que a norma esteve vigente.

Vê-se, em ambos os casos, associação dos seguintes elementos: de um lado, o tempo de vigência da norma, no qual vigorou com presunção de constitucionalidade; de outro, os valores envolvidos e os consequentes impactos econômicos para os cofres públicos decorrentes da eficácia *ex tunc* da decisão – necessidade de devolução de valores de ICMS indevidamente recolhidos, no primeiro caso, e eventual reversão de exclusões de contribuintes do REFIS, no segundo, os quais resultariam, indiretamente, na eventual devolução das diferenças exigidas dos contribuintes por força da exclusão - e da consequente cassação dos benefícios concedidos no âmbito do programa -. No entender do Tribunal, tais elementos caracterizariam razões de segurança jurídica e de relevante interesse social suficientes a justificar a modulação dos efeitos da decisão.

Constata-se que, em ambas as hipóteses, o Tribunal se distanciou da postura historicamente rígida quanto à consideração de argumentos de cunho econômico-financeiro e orçamentário nas declarações de inconstitucionalidade, passando a adotá-los como fundamento para a caracterização dos pressupostos materiais autorizadores da modulação de efeitos, mesmo ausentes demonstrações concretas e específicas de risco à ordem social passíveis de comprometer a estrutura de financiamento das atividades estatais, à luz do conceito de Estado

⁵⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.481/DF**. Pleno. Requerente: ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 04.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741170> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.196-ED/DF**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Bônus Indústria e Comércio de Confecções LTDA. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 07.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755785045> Acesso em: 18/06/2021.

Fiscal. Da mesma forma, afastou-se, também, da compreensão da segurança jurídica em seu aspecto multidimensional, deixando de considerá-la em sua inteireza, nas suas dimensões pretérita, presente e futura, bem como em seus aspectos subjetivo e objetivo, na forma como investigados no capítulo 2.1.

Utilizando-se de racional pouco sofisticado, tais decisões apenas visualizam os restritos efeitos decorrentes da presunção de constitucionalidade da norma ao tempo de sua vigência, considerando ser necessário, portanto, resguardar as condutas nela pautadas ao longo desse período e, paralelamente, o direito daqueles que se insurgiram judicialmente contra a sua aplicação.

Não foram ponderados, contudo, os aspectos objetivos da credibilidade e da estabilidade do direito, aos quais se vincula, ainda, a certeza quanto às consequências do descumprimento das normas estabelecidas no próprio ordenamento, enfraquecendo, em última análise, a noção de Supremacia da Constituição. Constata-se que não foi exercido, fundamentadamente, juízo de ponderação entre todos esses aspectos para que, ao final, fosse alcançada conclusão pela legítima restrição de determinado princípio constitucional em benefício da máxima realização de outro. Não foram apontadas, ainda, lacunas normativas, tampouco considerado que, em relação às consequências práticas de cada uma das decisões, haveria instrumentos próprios, previstos no ordenamento jurídico, voltados à absorção dessas consequências, as quais já seriam limitadas, por exemplo, por prazos de decadência e prescrição ou pela coisa julgada, dentre outros mecanismos de realização da segurança jurídica, em seu aspecto objetivo, concebidos pelo próprio sistema.

Mencione-se, ainda, a circunstância – já tratada – de que, ao estabelecer ressalvas à modulação de efeitos e assegurar a produção de efeitos *ex tunc* a todos aqueles que ingressaram com ações judiciais até a data da declaração de inconstitucionalidade, o Tribunal acaba por invocar elementos materiais típicos da proteção da confiança (segurança jurídica em seu aspecto subjetivo e pessoal), mas exclui o direito daqueles que confiaram na higidez do ordenamento jurídico e na própria presunção de constitucionalidade da norma impugnada. Com visto, a proteção da confiança, usualmente, está relacionada às hipóteses de modificação de jurisprudência, já que, a rigor, nos casos em que há mera declaração de inconstitucionalidade de Lei, não se revela adequado restringir o direito do contribuinte que exerceu sua confiança na base de confiança que lhe era posta – qual seja, a própria Lei, de modo a prestigiar somente aqueles que ingressaram em juízo. Cria-se, assim, situação de desigualdade entre contribuintes em situação equivalente que, por si só, implica em afastamento dos objetivos constitucionais

em, portanto, deve ser levado em consideração quando do exercício do juízo de ponderação inerente ao uso da técnica da modulação de efeitos.

Importa considerar, ainda, que, em paralelo a todos esses julgados, desenvolveu-se compreensão específica em torno da modulação de efeitos das decisões da Corte no que se refere à declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais, tratadas no tópico 3.1.1. Como visto, nesses casos, em especial no que diz respeito aos debates relacionados à guerra fiscal de ICMS entre os estados-membros, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu para a gradativa admissão do uso da técnica da modulação de efeitos como instrumento de preservação das legítimas expectativas de contribuintes que, de boa-fé, e à luz das legislações concessoiras de incentivos fiscais de ICMS, submeteram-se a investimentos e desenvolveram planejamentos de negócios pautados na legislação fiscal favorecida.

Observa-se, nesses casos, o uso da técnica prospectiva em contexto distinto daqueles até então adotados pela Corte, na medida em que voltado à proteção da segurança jurídica considerada pelo espectro do contribuinte, da surpresa e da frustração em relação a expectativas normativas, e não da perspectiva estatal, decorrente de lacunas relacionadas ao exercício da competência tributária, tal como verificado até então nas hipóteses em que a modulação de efeitos havia sido acolhida pela Corte.

Por um lado, trata-se de hipótese de que se coaduna, em certa medida, com os pressupostos da segurança jurídica, tanto em seu aspecto objetivo quanto subjetivo, investigadas no capítulo 2.1, na medida em que a declaração de inconstitucionalidade de lei que concedia tratamento fiscal favorecido ao contribuinte tem vocação para mutilar os aspectos da cognoscibilidade e da calculabilidade do direito, dada a presunção de constitucionalidade das normas, e da confiabilidade do direito, traduzida na orientação de condutas, então adotadas pelos contribuintes de boa-fé, que se veem, diante da declaração de inconstitucionalidade, prejudicados pela contradição entre atos estatais. Esse foi o racional adotado pela Corte nos casos sobre a matéria em que a modulação de efeitos foi acolhida, tendo-se considerado, em todos eles, o tempo de vigência da norma – e a presunção de constitucionalidade das leis, bem como a segurança de orientação delas decorrente.

Ocorre que, de outro lado, tais fundamentos se aproximam do conteúdo material tipicamente atribuído à proteção da confiança, na medida em que resguarda condutas que, embora praticadas sob a égide do direito positivo (vigente antes da pronúncia de inconstitucionalidade), não se veem resguardadas pelos instrumentos objetivos de garantia da segurança jurídica presentes no ordenamento, tais como os decorrentes dos institutos da coisa julgada, do direito adquirido ou do ato jurídico perfeito, como pontuado por Humberto Ávila.

⁵⁵⁶ Tratam-se, a rigor, de atos praticados com base na confiança na validade (ou na aparência de validade) de determinado ato normativo que, posteriormente, vem a ser modificado, revogado ou invalidado, frustrando a confiança nele depositada.

Assim, viu-se que, em se tratando de proteção da confiança, enquanto aspecto subjetivo da segurança jurídica aplicável aos cidadãos frente a atos contraditórios do Estado, pressupõe-se que, para que seja configurada a hipótese de proteção, devem estar presentes uma base de confiança legítima (isto é, passível de gerar expectativas normativas válidas), a existência de confiança nessa base e o seu efetivo exercício, a ser eventualmente frustrado pelo comportamento estatal contrário àquela aparência de validade.

Nas hipóteses em tela, essa construção, todavia, encontra obstáculo na circunstância de que a concessão de incentivos fiscais de ICMS sem prévia anuência da unanimidade dos estados-membros no âmbito do CONFAZ é, historicamente, fulminada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, além de resultar em contrariedade expressa ao comando normativo estabelecido no artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal, combinado com as disposições da Lei Complementar nº 24/1975. Trata-se, nesse cenário, do exercício de competência tributária, pelos estados-membros, fora das hipóteses rigidamente delimitadas pela Constituição Federal, o que, portanto, resulta na clássica hipótese de atuação do controle de constitucionalidade em matéria tributária, conforme desenvolvido no capítulo 1.2 deste trabalho.

Associando-se o exercício extravagante de competência tributária à reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade dessa atuação por parte dos estados-membros, alcança-se a percepção de que o requisito da existência de uma base de confiança legítima, pressuposto para se cogitar da proteção da confiança, vê-se, em certa medida, enfraquecido. Não podem ser desconsiderados, à luz das investigações empreendidas no tópico 2.1, que são mitigados os efeitos calculáveis e confiáveis de normas em relação às quais a inconstitucionalidade, com boa dose de certeza, será reconhecida pela Corte. Como visto, o exame quanto à caracterização dos requisitos necessários à configuração da proteção da confiança demanda o exercício de um juízo de ponderação⁵⁵⁷ entre ela, considerada em todos os seus elementos necessários, e a finalidade pública pretendida pelo ato estatal que se pretende retroativo (no caso, a declaração de inconstitucionalidade), que se volta ao atendimento dos interesses da coletividade na organicidade do próprio ordenamento jurídico.

⁵⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Soma-se às preocupações ora apontadas a circunstância de que, na forma como também demonstrado no tópico 3.1.1, a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se mostra oscilante em relação a modular os efeitos de declarações de inconstitucionalidade de leis instituidoras de benefícios fiscais, ora acolhendo o pedido, ora rejeitando, sem que, para tanto, sejam declinadas razões sólidas passíveis de justificar a diferenciação do tratamento conferido a cada situação. Essa oscilação, ao invés de garantir segurança, resulta em instabilidade jurídica, malferindo a segurança de orientação e a própria credibilidade do direito, mitigando-a, portanto, em seus respectivos conteúdos relativos à cognoscibilidade, à calculabilidade e à confiabilidade do direito.

Considerando-se, ainda, o contexto dos conflitos federativos em que se insere a discussão sobre a guerra fiscal envolvendo os estados-membros na concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, com ainda mais razão se conclui que a modulação de efeitos, nessas hipóteses, considerando-se a segurança jurídica em todas os seus aspectos e dimensões, deve ser ponderada com extrema cautela, porquanto não se traduz, em princípio, na realização completa dos objetivos constitucionais e, ainda, importa na mitigação de elementos importantes do sistema jurídico, tal como a definição de competências rigidamente delimitadas pela Constituição, a qual figura como um dos pilares fundantes do próprio Estado de Direito.

As mesmas conclusões não se revelam direta e imediatamente aplicáveis, todavia, às hipóteses em que a declaração de inconstitucionalidade de incentivo fiscal não se relaciona ao contexto da guerra fiscal e, conseqüentemente, a conflitos federativos, ou tampouco ao exercício extravagante de competência tributária fora dos limites rigidamente estabelecidos no texto constitucional, mas, antes decorre de vício formal, como, por exemplo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.074/RR⁵⁵⁸.

Na aludida Ação Direta, como já referido, declarou-se a inconstitucionalidade formal de benefício fiscal de isenção do IPVA concedido a proprietários de veículos portadores de doenças graves, tendo em vista que a desoneração fiscal foi concedida sem prévio estudo de impacto financeiro e orçamentário, resultando, portanto, em renúncia de receita, e violando os postulados da responsabilidade fiscal estabelecidos no artigo 113 do ADCT. A modulação de efeitos, na hipótese, fundou-se na preservação da boa-fé e da confiança legítima dos contribuintes que já haviam se aproveitado do benefício, confiando na presunção de constitucionalidade da norma.

⁵⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.074/RR**. Pleno. Requerente: Estado de Roraima. Rel. Ministra Rosa Weber. DJ 08.03.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755255404> Acesso em: 18/06/2021.

Diferentemente da concessão de incentivos fiscais de ICMS sem prévia autorização do CONFAZ, a aplicabilidade dos ditames do artigo 113 do ADCT aos demais entes da federação, para além da esfera federal da União, é matéria pouco amadurecida na Corte, objeto de poucos precedentes, e em relação à qual não se verificou unanimidade, inclusive, no próprio julgamento do mérito da referida Ação Direta. Nesse cenário, revela-se adequada a consideração de que a lei instituidora do benefício constituía suficiente base de confiança a gerar legítimas expectativas nos contribuintes e, portanto, dignas de proteção, legitimando o uso da técnica da modulação de efeitos.

Feitas essas considerações, especificamente relacionadas ao grupo de casos relativo à declaração de inconstitucionalidade de incentivos fiscais, vale considerar, ainda, aqueles em que o Tribunal, mediante a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, promove a solução de conflitos de competências tributárias, tal como ocorrido no julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT⁵⁵⁹ e 5.659/MG⁵⁶⁰, já referidas.

Como mencionado, na ocasião, o Supremo Tribunal Federal solucionou ambiguidade entre as hipóteses de incidência do ICMS e do ISS sobre operações mistas de licenciamento e de cessão de direito de uso de programas de computador, o que fez mediante a declaração de inconstitucionalidade de leis dos Estados de Minas Gerais e de Mato Grosso que instituíam a incidência do ICMS sobre aquelas operações, reconhecendo, a um só tempo, a incidência do ISS, na forma da Lei Complementar nº 116/2003. A proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Dias Toffoli e aprovada por maioria pelo Plenário⁵⁶¹, detalhada no capítulo 3.1.2, compreendeu uma série de medidas voltadas, essencialmente, à convalidação dos atos praticados sob a égide das legislações reguladoras da incidência de ambos os tributos, isto é, à convalidação dos recolhimentos de tributos, seja o ICMS, seja o ISS, anteriormente à data da decisão, inviabilizando, portanto, eventuais pedidos de repetição de indébito de ICMS e evitando, assim, o ajuizamento de novas ações, ressaltando-se os casos de bitributação e vedando-se, conseqüentemente, a exigência retroativa do ISS, pelos Municípios, daqueles contribuintes que já haviam recolhido o ICMS.

Extrai-se dos debates que a justificação da proposta, trazida pelo Ministro Dias Toffoli, vinculou-se, abertamente, à intenção de se “evitar que se abra uma discussão jurídica, que será

⁵⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT**. Pleno. Requerente: Partido do Movimento Democrático – PMDB. Rel. Ministra Carmen Lucia. Rel. p/ acórdão Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.659/MG**. Pleno. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021.

⁵⁶¹ Vencido o Ministro Marco Aurélio.

*enorme, sobre repetição de indébito de ICMS para aqueles que recolheram esse imposto nos cinco anos anteriores*⁵⁶²”. Para tanto, associou-se a redução da litigiosidade potencialmente decorrente do ajuizamento de ações de repetição de indébito à garantia da segurança jurídica e à previsibilidade. Não foram trazidos, nesse caso, argumentos vinculados aos impactos econômico-financeiros ou orçamentários da decisão aos Estados ou Municípios, tampouco aos contribuintes.

O exame desses argumentos enseja questionamentos quanto a quais aspectos da segurança jurídica estariam sendo preservados mediante a supressão do direito à repetição de indébito em hipótese na qual sequer foram apontados, como fundamento, os eventuais riscos orçamentários decorrentes da devolução. Sob o ângulo da segurança jurídica em seu aspecto objetivo - voltado à calculabilidade e à cognoscibilidade do direito, conferindo estabilidade e previsibilidade ao ordenamento jurídico -, não se vislumbram lacunas normativas decorrentes da decisão, ou mesmo estado de inconstitucionalidade, dela resultante, passível de justificar o uso da técnica da modulação de efeitos.

Pelo contrário, como reconheceu o próprio Tribunal, o exercício do direito à repetição de indébito estaria limitado por prazo prescricional quinquenal, que figura como instrumento objetivo de garantia da segurança jurídica, regularmente previsto no ordenamento jurídico positivo. Além disso, o próprio instituto da repetição de indébito, em si, constitui mecanismo inserido no sistema jurídico, organicamente considerado, como consequência atribuída pelo sistema ao pagamento indevido ou excedente, o qual, inclusive, está vinculado a regras e limites para o seu exercício, constantes do próprio sistema. Nesse contexto, a conclusão de que a supressão das discussões judiciais sobre a cobrança de tributos nos cinco anos anteriores constituiria instrumento de previsibilidade e de segurança jurídica, à luz das compreensões alcançadas nesta pesquisa, não se coaduna com as premissas estabelecidas no capítulo 2.1, na medida em que a análise e a compreensão do princípio da segurança jurídica têm como ponto de partida a noção de que, em sua dimensão material, ela se traduz, essencialmente, na

⁵⁶² Extrai-se dos debates, refletidos nas notas taquigráficas do julgamento: “*Ou seja, a proposta de modulação aqui, em outras palavras, é para evitar que se abra uma discussão jurídica, que será enorme, sobre repetição de indébito de ICMS para aqueles que recolheram esse imposto nos cinco anos anteriores. A propósito, nós não havíamos suspenso essa possibilidade em sede de cautelar. Então, penso que essa proposta é mais consentânea com a segurança jurídica, traz mais previsibilidade e evita discussões sobre a cobrança de tributos nos cinco anos anteriores. Eu não sei se me fiz entender, mas é essa a proposta que trago, ou seja, a de considerar que aquilo que já foi pago até a publicação da ata está efetivamente realizado, seja em relação ao ICMS, seja em relação ao ISS, e não seriam cabíveis nesse caso execuções ou repetição de indébito. É essa a proposta em síntese, Senhor Presidente.*” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT**. Pleno. Requerente: Partido do Movimento Democrático – PMDB. Rel. Ministra Carmen Lucia. Rel. p/ acórdão Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> Acesso em: 18/06/2021.

“segurança quanto à existência e a vigência da regra aplicável a determinada situação jurídica” (cognoscibilidade), na *“previsibilidade do direito aplicável e de seus efeitos e consequências jurídicas”* (calculabilidade) e, por fim, na *“expectativa quanto às consequências das normas e de seu cumprimento ou descumprimento”* (confiabilidade)⁵⁶³.

Foi com base nessas premissas que se construiu o raciocínio de que a modulação de efeitos, por, necessariamente, limitar, em certo grau, cada um desses elementos, deverá se pautar em um juízo de ponderação entre princípios constitucionais igualmente relevantes, empreendido com o objetivo de solucionar situações concretas nas quais a ausência de modulação resultaria em uma ofensa ainda maior à Constituição do que aquela reconhecida por ocasião da declaração de inconstitucionalidade⁵⁶⁴, buscando-se, portanto, a máxima realização possível dos objetivos constitucionais.

Na hipótese, não foram declinadas razões, tampouco postulados constitucionais objeto de ponderação, que justificassem a restrição dos aspectos da cognoscibilidade, da confiabilidade e da calculabilidade do direito. Nem mesmo a proteção da confiança orçamentária, contraponto usualmente suscitado pelo Tribunal para fundamentar a modulação de efeitos à luz dos pressupostos do Estado Fiscal e do dever fundamental de pagar tributos, foi suscitada.

Além disso, o raciocínio de que seria possível estabelecer relação de compensação entre os recolhimentos de um e de outro tributo, de modo a se convalidarem os pagamentos passados, seja de ICMS, seja de ISS, também não se amolda aos postulados inerentes à segurança jurídica e ao interesse social a ela adjacente, na medida em que não há equivalência jurídica possível entre os efeitos da inconstitucionalidade e os da constitucionalidade.

De um lado, em se tratando de vício de inconstitucionalidade na imposição de tributo, tem-se o exercício de competência tributária fora dos limites rigidamente delimitados pela Constituição Federal e em detrimento de direitos de liberdade e de propriedade do contribuinte, de modo a se restringirem os dois pilares fundantes do Estado de Direito, em suas respectivas intersecções com o direito tributário. Trata-se de hipótese resguardada pelos instrumentos de garantia dos direitos dos contribuintes, dentre eles a própria jurisdição constitucional e o instituto da repetição do indébito.

De outro, ao reconhecer a incidência do ISS sobre as mesmas operações, a decisão proferida pela Corte impõe obrigação tributária nova àqueles contribuintes que passarão a estar sujeitos ao recolhimento da exação. Trata-se, nessa hipótese, da situação antevista por autores

⁵⁶³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 140-143.

⁵⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

como Luís Roberto Barroso⁵⁶⁵ e Mizabel Derzi⁵⁶⁶, que equiparam a nova interpretação quanto à incidência tributária sobre a situação de determinado contribuinte à criação de lei nova, sujeita, portanto, ao princípio da irretroatividade, especialmente em matéria tributária.

Trata-se, portanto, de relações jurídicas distintas, em relação às quais não se pode cogitar, validamente, de compensações ou equilíbrios neutralizadores para fins de realização da segurança jurídica. A aplicação do princípio, no primeiro caso, resulta na regular produção de efeitos das normas constantes do ordenamento jurídico, existentes com o objetivo específico de absorver as consequências do exercício extravagante da competência tributária. No segundo, a segurança jurídica – e o interesse social a ela adjacente – resultam, sim, na atribuição de eficácia *ex nunc* à decisão, de modo que a imposição tributária nova não atinja fatos geradores pretéritos. Trata-se de soluções passíveis de coexistência, de modo a se atingir a máxima realização possível dos objetivos constitucionais.

Ainda, no que se refere às ressalvas das ações judiciais em curso questionando a incidência do ICMS, retomam-se as considerações já postas em torno do estímulo à litigiosidade (gerando descrença, em certa medida, em relação ao próprio ordenamento jurídico) e ao desequilíbrio isonômico entre contribuintes em situação equivalente, prejudicando aqueles que, confiando na presunção de constitucionalidade das normas e na organicidade do sistema, seguiram-no à risca.

Todas essas manifestações do Supremo Tribunal Federal em torno do uso da técnica da modulação de efeitos em hipóteses de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária revelam que, até o momento, falta uniformidade na atuação do Tribunal no preenchimento do conteúdo semântico dos conceitos de segurança jurídica e de interesse social, ambos considerados em suas acepções amplas, nos moldes em que delimitadas no capítulo 2 desta pesquisa.

Muito embora a postura da Corte em relação às análises quanto à presença desses requisitos, nos casos de declaração de inconstitucionalidade, tenha se modificado ao longo dos anos, denota-se evolução no sentido do afastamento entre os posicionamentos da Corte e a compreensão do postulado da segurança jurídica em sua estrutura complexa e multidimensional, bem como do interesse social a ela adjacente, inicialmente observado em alguns julgados. Ressalvadas exceções pontuais em que a modulação de efeitos, como apontado

⁵⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n. 2. p. 261-288, abr./jun 2006.

⁵⁶⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

nos parágrafos anteriores, foi utilizada dentro dos parâmetros legitimadores do uso da técnica à luz dos pressupostos de justificação investigados no capítulo 1, regra geral, não se observa, nos debates em torno da aplicação do instituto, em especial os mais recentes, a consideração de elementos que lhe são próprios e cuja presença far-se-ia necessária para legitimar a atribuição de eficácia prospectiva às decisões proferidas em jurisdição constitucional.

Resgatando-se as conclusões alcançadas nos capítulos anteriores, o balizamento institucional conferido pelos pressupostos de formação e de legitimação do próprio Estado de Direito, em seu modelo Social Democrático, exige que a utilização legítima da técnica da modulação de efeitos se dê de forma a otimizar a eficácia das normas e dos objetivos constitucionais em situações nas quais, invariavelmente, decorrerão, da decisão proferida em sede de jurisdição constitucional, restrições a elementos de equivalente estatura constitucional. O uso da técnica da modulação de efeitos, nesse contexto, encontra justificação enquanto instrumento de ponderação entre esses elementos para que se atinja a máxima eficácia possível da pauta axiológica constitucional.

Esse exercício, todavia, não vem sendo empreendido pelo Tribunal, que, usualmente, não declina quais elementos estão sendo objeto de ponderação e quais, fundamentada e conscientemente, estão sendo restringidos pela decisão de atribuir eficácia prospectiva às suas decisões. A ausência de vinculação a essa compreensão e à própria decomposição estrutural dos princípios da segurança jurídica do interesse social e ela subjacente resulta, como visto, em realizações limitadas desses princípios, a exemplo das hipóteses em que se busca resguardar os direitos dos contribuintes que exerceram o direito de ação, sem identificar os prejuízos a aspectos objetivos da credibilidade e da estabilidade do sistema mitigados a partir da diferenciação dela resultante, ou daquelas em que se busca associar a segurança jurídica e o interesse social à preservação das finanças públicas, sem que sejam observada a aderência e o grau de vinculatividade da situação concreta em relação aos instrumentos de contingenciamento e de contenção de riscos concebidos pelo próprio ordenamento.

3.4.2 Nas modificações de jurisprudência

Passando-se a análise das hipóteses em que o Supremo Tribunal Federal debateu e decidiu o uso da técnica da modulação de efeitos, em matéria tributária, sob o fundamento central de alteração de jurisprudência dominante, importa resgatar a constatação, empreendida no tópico 3.2, de que o Tribunal vem ampliando o espectro do conteúdo atribuído ao conceito de “jurisprudência dominante”, evoluindo, nesse sentido, de manifestações iniciais nas quais se adotou rigor na definição do conceito (restringindo-o aos parâmetros da coisa julgada, da

prolação da decisão pelo próprio Plenário da Corte e da aderência estrita ao objeto de discussão), para posicionamentos, mais recentemente, voltados ao reconhecimento da eficácia normativa (e da consequente aptidão para gerar pautas de conduta) de decisões proferidas em contextos diversos, por outros órgãos prolatadores e desvinculadas do requisito da coisa julgada.

Como referido, foi no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR⁵⁶⁷ e 370.682/SC⁵⁶⁸, em 25.06.2007, que o Supremo Tribunal Federal se debruçou, pela primeira vez em matéria tributária, sobre a alegação de que a decisão então proferida pelo Plenário constituía uma alteração de jurisprudência dominante e, portanto, deveria ter sua eficácia modulada, para que seus efeitos fossem produzidos apenas para o futuro. Como narrado nos tópicos anteriores, o Tribunal reconheceu que seria constitucional a vedação ao crédito de IPI nas entradas de insumos e matérias primas sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não tributados, concluindo favoravelmente à tese advogada pela União e superando a jurisprudência até então predominantemente favorável aos contribuintes no âmbito dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça.

Viu-se que, após intensos debates, a Corte concluiu que não teria havido, propriamente, alteração de jurisprudência dominante a ensejar a atribuição de efeitos *ex nunc* à decisão, excluindo-se do conceito os precedentes firmados por outros Tribunais e, também, precedente firmado pelo próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal, mas sobre o qual não havia se operado o trânsito em julgado, em decorrência da interposição de embargos de declaração pela Fazenda Nacional. Atribuiu-se ao conteúdo da segurança jurídica passível de legitimar o uso da técnica da modulação de efeitos, na ocasião, os requisitos da coisa julgada e da prolação da decisão pelo Plenário da Corte.

Neste ponto, é importante retomar as noções desenvolvidas no capítulo 2.1 desta pesquisa em torno da proteção da confiança, dimensão subjetiva da segurança jurídica relativa ao aspecto da confiabilidade do direito, e que se traduz, na esfera de poder estatal atribuída ao Poder Judiciário, na necessidade de preservação das expectativas que, embora legítimas, se veem frustradas a partir de modificações de interpretação sobre determinada norma jurídica, refletidas nas alterações de jurisprudência⁵⁶⁹. Alcançou-se a compreensão de que, para que determinada confiança seja considerada legítima e, portanto, digna de ser protegida, faz-se

⁵⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

necessária a conjugação de elementos que se concentram, essencialmente, na existência de uma base legítima de confiança, a partir da qual surgirão o efetivo exercício da confiança e a eventual frustração decorrente de uma alteração naquela base⁵⁷⁰.

Em se tratando de precedentes jurisprudenciais, concluiu-se, ainda, que a base de confiança deles decorrente dependerá da força normativa e do grau de vinculação exercido pelo precedente⁵⁷¹, isto é, de sua capacidade de orientar condutas, o que decorre não apenas da atribuição legal de eficácia vinculante à decisão mas, também, conjuntamente, do papel institucional do órgão prolator e da natureza do procedimento em que proferida a decisão – ou, ainda, da própria sua materialidade, tais como aquelas decorrentes dos denominados precedentes obrigatórios, os quais possuem finalidade orientadora a eles atribuída pelo próprio ordenamento jurídico⁵⁷².

A transposição desse quadro para a análise da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários nº 353.657/PR e 370.682/SC, ora examinados, enseja algumas reflexões importantes. Em primeiro lugar, a vinculação entre a concepção de uma base de confiança legítima e a existência de coisa julgada é corroborada pela doutrina majoritária, tal como já apontado nesta pesquisa: Humberto Ávila⁵⁷³ conclui que somente a coisa julgada, instituto inerente à segurança jurídica objetiva vinculado à certeza do direito, poderia figurar como orientação legítima àqueles que são posteriormente prejudicados pela modificação de entendimento, ao passo que Tathiane Piscitelli⁵⁷⁴ e Mizabel Derzi⁵⁷⁵, no mesmo sentido, consideram a coisa julgada elemento definidor da formação de expectativas normativas, afirmando a última que, sem ela, não há, propriamente, jurisprudência – a exemplo da inaplicabilidade do princípio da irretroatividade das leis àqueles que não entraram em vigor.

⁵⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁷¹ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Recurso extraordinário e recurso especial: do jus litigatoris ao jus constitutionis**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

⁵⁷² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

⁵⁷³ A respeito da exigência de trânsito em julgado da decisão modificada, o autor cita o julgamento do Recurso Extraordinário nº 370.682-9, Tribunal Pleno, Min. Ilmar Galvão, DJ 19.12.2007, em que se decidiu pela inexistência de direito a créditos do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI relativamente às aquisições de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero. Na ocasião, a proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski foi rejeitada, dentre outros fundamentos, em razão da pendência de julgamento de embargos de declaração contra os acórdãos do Plenário apontados como “decisão modificada”, faltando-lhes, portanto, o requisito do trânsito em julgado para que se caracterizasse, de fato, uma “mudança de jurisprudência”. Ver: ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 488-489.

⁵⁷⁴ PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156.

⁵⁷⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

Não obstante, nesta pesquisa, entende-se que não podem ser desconsiderados os efeitos do comportamento reiterado do Poder Judiciário, especialmente considerados os órgãos aos quais a Constituição Federal atribui o papel de estabilização de conflitos e de uniformização das interpretações da legislação federal, tanto em âmbito constitucional quanto infraconstitucional, independentemente do efetivo trânsito em julgado da decisão que constitui, eventualmente, a base de confiança legítima passível de pautar condutas dos jurisdicionados. Mizabel Derzi⁵⁷⁶, como já referido no capítulo 2.1, em análise específica do julgamento ora examinado - direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota-zero, isentos ou não-tributados -, concluiu que a proteção da confiança dos jurisdicionados encontraria fundamento no princípio da boa-fé objetiva, na medida em que a prolação de reiteradas decisões do próprio Supremo Tribunal Federal no sentido da aplicação daquele precedente, inclusive em decisões monocráticas, ensejaria a crença legítima na definitividade do entendimento anterior.

Indo além, entende-se que não podem ser desconsiderados outros elementos inerentes ao próprio sistema processual brasileiro, tais como a limitação cognitiva do escopo dos embargos de declaração, presente tanto no Código de Processo Civil vigente à época (instituído pela Lei nº 5.925/1973) quanto pelo diploma atual (Lei nº 13.105/2015), que restringe o seu cabimento às hipóteses de integração do julgado para correção de vícios de omissão, obscuridade, contradição ou erro material, não se admitindo, em regra, a atribuição de efeitos infringentes em relação ao conteúdo de mérito da decisão embargada, conforme a clássica jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal⁵⁷⁷. Tal circunstância, aliada à complexidade e à extensão do sistema recursal brasileiro, bem como ao tempo de duração das demandas judiciais em matéria tributária⁵⁷⁸, constituem elementos para que decisões proferidas

⁵⁷⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar. São Paulo: Noeses, 2009

⁵⁷⁷ “*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. COBERTURA VEGETAL SUJEITA A LIMITAÇÃO LEGAL. INDENIZAÇÃO. APURAÇÃO DO VALOR. INSTÂNCIA ORDINÁRIA. EMBARGOS DA FAZENDA PÚBLICA. PRETENSÃO DE CONFERIR EFEITOS INFRINGENTES: IMPOSSIBILIDADE. (...) 2. As razões deduzidas pela Fazenda Estadual revelam a sua pretensão de reexame da causa, a partir da mera alegação de que os precedentes citados no voto são inadequados. Acórdão com fundamentação própria e suficiente, não se verificando qualquer omissão, contradição ou obscuridade. Embargos de declaração com efeitos infringentes. Não-cabimento. Embargos de declaração rejeitados*”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 267.817 – ED**. Recorrente: Fábio Salvador Bei; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Ministro Maurício Corrêa. 2ª Turma. DJ 25.4.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=51508> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁷⁸ Sobre duração do processo judicial tributário no Brasil, estudo capitaneado pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, em parceria com a Ernest Young Brasil Consultoria, concluiu que, em média, as demandas de natureza tributária permanecem 19 anos em curso no Brasil. Sobre os detalhes da pesquisa, ver: INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL e ERNEST YOUNG. **Os desafios do contencioso tributário brasileiro**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>, acesso em 7 mai. 2021.

pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, mesmo que antes do trânsito em julgado, sejam capazes de criar expectativas normativas e de orientar condutas.

Considera-se, ainda, o fato de que, na ocasião do julgamento (25.06.2007), muito embora ainda não consolidada no ordenamento jurídico a sistemática de vinculação aos precedentes⁵⁷⁹ - o que se concretizou com a instituição do novo Código de Processo Civil pela Lei nº 13.105/2015 -, já se encontravam em curso as transformações no cenário jurídico nacional provenientes da edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, a partir da qual já havia se iniciado o processo de objetivação do recurso extraordinário⁵⁸⁰ e instituída a sistemática da repercussão geral, regulamentada pela Lei nº 11.418/2006 (que inseriu os artigos 543-A e 543-B no Código de Processo Civil então em vigor), embora ainda não editada a Lei nº 11.672/2008, que instituiu a sistemática dos recursos repetitivos para o Superior Tribunal de Justiça. Nesse processo, vislumbrava-se uma crescente atribuição de força normativa às decisões tomadas pelos Tribunais Superiores e aos precedentes formados a partir delas. Observava-se, já naquele momento, um visível esforço direcionado à aproximação do sistema processual brasileiro à teoria dos precedentes.

Circunstância que corrobora essa constatação, ainda, reside na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, também já existente à época do julgamento - relativamente ao controle concentrado de constitucionalidade⁵⁸¹ -, mas reiterada e consolidada nos anos subsequentes - estendida ao controle difuso, no âmbito da repercussão geral, até mesmo por força de previsão expressa trazida pelo Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015⁵⁸² -, no sentido de que os efeitos da decisão tomada pelo Plenário do Supremo

⁵⁷⁹ Sobre as características e pressupostos da adoção da teoria da vinculação aos precedentes pelo Código de Processo Civil de 2015, ver: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O Novo CPC e a vinculação aos precedentes: breves considerações. In: ARAUJO, Raul; MARCONI, Cid; ASFOR ROCHA, Tiago (org.). **Temas atuais e polêmicos na justiça federal**. Salvador: JusPodivm, 2018. cap. 7. p. 319-329.

⁵⁸⁰ DANTAS, Bruno. **Repercussão geral**: perspectivas históricas, dogmática e de direito comparado – questões processuais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão geral no recurso extraordinário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

⁵⁸¹ “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o efeito da decisão proferida pela Corte, que proclama a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, inicia-se com a publicação da ata da sessão de julgamento. (...)”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 3.473 – AgR**. Pleno. Reclamante: União; Reclamado: Conselho Especial do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. Relator Min. Carlos Velloso. DJ 09.12.2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=361963> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁸² “A tese de julgamento que consta em ata de julgamento publicada no Diário Oficial possui força de acórdão, até a publicação deste. Assim, o marco temporal de observância da orientação jurisprudencial para casos futuros ajuizados após o julgamento do paradigma deve ser considerado a partir da publicação da tese ou súmula da decisão em meio oficial. Arts. 1.035, §11, e 1.040 do CPC. (...)”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849 – ED-segundos / MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 21.11.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338> Acesso em: 18/06/2021.

Tribunal Federal se operam a partir da publicação da ata de julgamento, não se exigindo a publicação do acórdão para que as condutas dos jurisdicionados passem a observar a orientação firmada pela Corte.

Todos esses elementos conduzem à constatação de que, contrariamente ao decidido pelo Tribunal naquela ocasião, há elementos decorrentes do próprio arranjo estrutural do sistema jurídico que permitem se concluir pela existência de uma base de confiança, digna de ensejar a proteção daqueles que sobre ela exerceram essa confiança e a partir dela pautaram suas condutas, mesmo em casos nos quais não se operou a coisa julgada ou não houve manifestação definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Todavia, o mesmo rigor interpretativo em relação ao conteúdo atribuído à segurança jurídica e ao interesse social foi adotado pela Corte no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários nº 377.457/PR⁵⁸³ e 381.964/MG⁵⁸⁴, em 17.09.2008, quando se concluiu pela constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS incidente sobre o faturamento das sociedades civis de profissão regulamentada, reformando o posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça (objeto de Súmula daquela Corte) e adotado pelos demais Tribunais pátrios.

Nota-se, mais uma vez, que o Tribunal atribuiu à segurança jurídica, considerada em seu aspecto subjetivo da proteção da confiança, o conteúdo de que somente haveria uma base legítima de confiança nas hipóteses em que existisse precedente do próprio Plenário da Corte, com trânsito em julgado, passível, portanto, de orientar condutas. Conforme o racional desenvolvido nos parágrafos anteriores, trata-se de entendimento passível de críticas à luz do processo de aproximação do sistema processual brasileiro à teoria da vinculação aos precedentes, já em curso naquele momento, embora ainda em fase de consolidação.

Indagações quanto à preservação da segurança jurídica, nessas hipóteses, alcançam até mesmo o seu aspecto objetivo (princípio da segurança jurídica em sentido estrito), na medida em que o *overruling*, nessas hipóteses, atinge não apenas as expectativas legítimas dos jurisdicionados, mas, também, impacta os próprios instrumentos de garantia da segurança jurídica já estabelecidos no ordenamento jurídico positivo, tais como o direito adquirido e a coisa julgada – nesse caso, detida por inúmeros contribuintes. Com efeito, a partir da postura

⁵⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 377.457/PR**. Pleno. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C; Recorrido: União. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 381.964/MG**. Pleno. Recorrente: Savoi e Cabral Advogados Associados S/C; Recorrido: Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

do Supremo Tribunal Federal nessa e em outras hipóteses semelhantes, fortaleceu-se relevante corrente doutrinária⁵⁸⁵ fundada na quebra de isonomia entre os contribuintes que possuíam coisa julgada sobre o tema e aqueles que não possuíam, construindo-se um racional em torno da tese da relativização da coisa julgada em matéria tributária – tema que, ainda hoje, não se encontra definitivamente solucionado no âmbito do Supremo Tribunal Federal⁵⁸⁶.

Outro aspecto a ser considerado, ainda, reside na circunstância de que, para afastar a caracterização da efetiva alteração de jurisprudência dominante, o Supremo Tribunal Federal, invocou precedente anterior do Plenário da Corte firmado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/DF⁵⁸⁷, muito embora, nesse julgamento, como referido no tópico 3.2, o Tribunal tenha se limitado a reconhecer a constitucionalidade da COFINS de modo geral, nos moldes em que instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, e a inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, sem emitir juízo específico quanto à revogação da isenção conferida pela Lei às sociedades civis, empreendida pelo artigo 56 da Lei nº 9.430/1996. Nota-se, portanto, que, para afastar o fundamento de que teria ocorrido uma alteração de jurisprudência dominante, o Tribunal invocou precedente que não possuía estrita aderência ao julgado então apontado como modificador, requisito que, à luz do raciocínio empreendido nesta pesquisa, far-se-ia necessário para que se alcançasse qualquer das conclusões – seja pela ocorrência ou pela inoocorrência da alegada mudança de jurisprudência.

Prosseguindo-se na análise das oportunidades em que o Plenário do Supremo Tribunal Federal se debruçou sobre a possibilidade de modulação dos efeitos de suas decisões, em matéria tributária, sob o fundamento da modificação de jurisprudência, mencionou-se no tópico 3.2 que, mesmo após o início da vigência do Código de Processo Civil instituído pela Lei nº 13.105/2015, o Tribunal manteve postura rígida em relação ao reconhecimento da efetiva existência de jurisprudência dominante para efeitos de formação de base de confiança

⁵⁸⁵ A esse respeito, especificamente em relação ao caso concreto sob análise, ver: ABRAHAM, Marcus. Coisa Julgada em Matéria Tributária: relativização ou limitação? Estudo de caso da COFINS das sociedades civis. **Revista da PGFN. Brasília**, n. 1, p. 63-82, 2011.

⁵⁸⁶ Pendem de julgamento, atualmente, no Supremo Tribunal Federal, os Recursos Extraordinários nº 949.297/CE e 955.227/BA (temas 881 e 885 da sistemática da repercussão geral), os quais, respectivamente, delimitarão as controvérsias em torno dos “*limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado*” e dos “*efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado*”.

⁵⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF**. Pleno. Requerentes: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Relator Ministro Moreira Alves. DJ 16.06.1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881> Acesso em: 18/06/20021.

legitimadora de proteção. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651/PR,⁵⁸⁸ em 04.02.2016, no qual se decidiu pela constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos automotores, mais uma vez o Tribunal rejeitou a possibilidade de se atribuir eficácia *ex nunc* à decisão em hipótese na qual, embora não houvesse precedente do Plenário da Corte sobre o tema, o próprio Tribunal se posicionava de forma contrária à tributação por meio de suas Turmas e, no Superior Tribunal de Justiça, havia precedente firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos também no sentido da não incidência do tributo sobre a hipótese.

Com ainda mais razão após o início da vigência do novo diploma processual civil e de seu já examinado artigo 927, parágrafo 3º, a modificação de jurisprudência dos Tribunais Superiores, e não apenas do Plenário do Supremo Tribunal Federal, constitui fundamento legítimo para a atribuição de eficácia prospectiva às decisões tomadas pela Corte em sede de jurisdição constitucional, em especial após as modificações do sistema processual brasileiro induzidas pela Emenda Constitucional nº 45/2004, também já referida, e do fenômeno na objetivação do recurso extraordinário por meio da instituição da sistemática da repercussão geral. Retomam-se, nesse ponto, as considerações expostas nos parágrafos anteriores para se concluir pelo afastamento entre posição do Tribunal, nos casos até aqui examinados, e os pressupostos da vinculação à teoria dos precedentes, a qual, como visto, figura com instrumento de garantia da segurança jurídica em seu aspecto subjetivo, voltado à proteção da confiança, em especial no que se refere a situações de alteração de interpretação em detrimento das esferas de liberdade e patrimonial do cidadão, como ocorre nas hipóteses de mudança de orientação quanto à determinada incidência tributária em prejuízo do contribuinte.

Nas ocasiões subseqüentes em que o Tribunal foi suscitado a modular os efeitos de suas decisões com fundamento na alteração de jurisprudência dominante, muito embora não se tenha observado, de imediato, uma flexibilização do rigor até então adotado, observou-se a adoção de parâmetros que, a teor das premissas estabelecidas em torno do uso do instituto, revelavam-se adequados, a exemplo da exigência feita em relação à estrita aderência entre as hipóteses (precedente modificado e precedente alegadamente modificador) para fins de se reconhecer a efetiva mudança de jurisprudência. Foi o que se observou nos julgamentos do Recurso Extraordinário nº 838.284/SC⁵⁸⁹, em 19.10.2016, em que se concluiu pela constitucionalidade

⁵⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 05.08.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Pleno. Recorrente: Projetecon Construções LTDA; Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 22.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375> Acesso em: 18/06/2021.

de lei que possibilitava aos Conselhos de fiscalização profissional fixar, por ato normativo infralegal, taxa em proporção razoável e equivalente aos custos da atividade estatal, desde que estabelecido o teto legalmente, do Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ⁵⁹⁰, em 19.04.2017, quando se reconheceu a constitucionalidade da incidência do IPTU sobre bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado e, ainda, do Recurso Extraordinário nº 718.874–ED/RS⁵⁹¹, em que o Tribunal concluiu pela constitucionalidade formal e material da Contribuição Social do empregador rural pessoa física (FUNRURAL) instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção, após a Emenda Constitucional nº 20/1998. Em todas as hipóteses, a caracterização do requisito da alteração de jurisprudência dominante foi afastada pela Corte sob o fundamento de que não havia aderência estrita entre os casos sob apreciação e os precedentes alegadamente superados, tal como explicitado no tópico 3.2.

Nesta pesquisa, à luz da construção teórica desenvolvida em torno da aplicação dos postulados da segurança jurídica e do interesse social às hipóteses de modificação de jurisprudência, entende-se que a formação de base legítima de confiança, passível, portanto, de proteção, exige a existência de interpretação anterior sobre o mesmo objeto, isto é, a mesma norma ou situação jurídica, na medida em que a interpretação a elas vinculada somente poderá pautar condutas, logicamente, em relação aos efeitos daquela norma ou situação interpretada. Esse racional se amolda também aos pressupostos objetivos da segurança jurídica, voltados aos aspectos da cognoscibilidade e da calculabilidade, os quais pressupõem a previsibilidade dos efeitos e das consequências jurídicas do descumprimento de determinadas normas, em relação de causa e consequência, que não pode ser estendida a hipóteses materialmente distintas. Exceção é feita em relação a normas de conteúdo material equivalente editadas por entes distintos, no exercício de sua competência tributária, mas com o mesmo objeto, e cujo eventual vício de inconstitucionalidade se relacione ao próprio exercício dessa competência, como, por exemplo, ocorre com as leis instituidoras de benefícios fiscais de ICMS, pelos estados-membros, sem prévia aprovação em Convênio celebrado no âmbito do CONFAZ. Embora, exemplificativamente, tratar-se de normas distintas, o conteúdo material presente em ambas (concessão de benefício de ICMS) e o vício de inconstitucionalidade dele decorrente (exercício

⁵⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ**. Pleno. Recorrente: Município do Rio de Janeiro; Recorrido: Barrafor Veículos LTDA. Relator Min. Edson Fachin. Relator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio. DJ 05.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 718.874 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: José Carlos Staniszewski. Relator Min. Alexandre de Moraes. DJ 12.09.2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748182228> Acesso em: 18/06/2021.

de competência extravagante ou fora dos limites constitucionais) permitiria a conclusão de que existiria uma base de confiança em torno da inconstitucionalidade de normas distintas.

Em nova hipótese na qual o Supremo Tribunal Federal debateu o uso da técnica da modulação de efeitos sob o fundamento da modificação de jurisprudência ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG⁵⁹², em 19.10.2016, no qual a Corte concluiu pela inconstitucionalidade das cláusulas de restituição do excesso, previstas na legislação estadual mineira, relativamente aos créditos de ICMS-Substituição Tributária nas hipóteses em que a base de cálculo efetiva do tributo é inferior à presumida. Na ocasião, fazia-se presente o requisito, sempre exigido até então, da existência de precedente anterior do Plenário da própria Corte, com trânsito em julgado, sendo superado pela decisão.

Como narrado no tópico 3.2, diante da modificação de jurisprudência quanto ao direito dos contribuintes à restituição da diferença do ICMS pago a mais no aludido regime, o Tribunal concluiu que seria necessária a modulação de efeitos para que, diante da alteração da jurisprudência dominante quanto ao ponto, fosse possível aos estados-membros adaptar as sistemáticas de apuração e de recolhimento do imposto, além da circunstância de que, conforme apontado pelo Ministro Roberto Barroso, a modificação da jurisprudência anterior resultaria na edição de norma nova, sujeita, portanto, ao princípio da irretroatividade, ainda que em favor do poder público. Houve, como já referido, menção expressa à necessidade de se assegurar a segurança jurídica, também, aos interesses do Estado, afirmando-se que não existiria *“razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente”*⁵⁹³.

Sobressaem-se, neste raciocínio, aspectos interessantes a serem analisados à luz dos pressupostos materiais da segurança jurídica, tanto em sua dimensão subjetiva quanto objetiva, alcançados nos capítulos anteriores. Um primeiro aspecto decorre da circunstância de que as modificações de jurisprudência se relacionam à garantia do elemento subjetivo da segurança jurídica, vinculado à proteção da confiança, a qual, por sua vez, volta-se à preservação das legítimas expectativas (desde que efetivamente exercidas) geradas a partir do comportamento estatal capaz de orientar condutas.

⁵⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

Esse racional, em princípio, mostra-se incompatível com proteção de expectativas de arrecadação estatais decorrentes de seus próprios atos⁵⁹⁴. Também foi discutido, nos capítulos anteriores, o conceito de “proteção da confiança orçamentária⁵⁹⁵”, o qual, como visto, apesar da denominação a ele atribuída, aproxima-se da segurança jurídica em seu aspecto objetivo e poderia servir de fundamento legítimo à modulação de efeitos, na medida em que se vincula à necessidade de manutenção das estruturas de disponibilização de direitos fundamentais, pelo Estado, aos cidadãos (financiamento das atividades estatais mediante arrecadação tributária, à luz do conceito de Estado Fiscal desenvolvido no Capítulo 1.2). Observa-se que esses elementos, em suas respectivas nuances e complexidades, não foram examinados pelo Tribunal para que se concluísse pela necessidade de se proteger as expectativas decorrentes do entendimento jurisprudencial anterior. Não houve, por exemplo, identificação de impactos orçamentários efetivos decorrentes da eventual necessidade de restituição dos valores indevidamente exigidos dos contribuintes até então.

Ainda, um segundo aspecto relevante a ser considerado, em especial nas hipóteses em que a modulação de efeitos em matéria tributária se dá nos interesses estatais, reside na circunstância de se estabelecerem ressalvas à modulação, de modo a resguardarem-se os direitos pretéritos, apenas, dos contribuintes que ingressaram no Poder Judiciário contra a norma então vigente. Isso porque, a rigor, conforme raciocínio já desenvolvido em relação às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade, seriam prejudicados aqueles contribuintes que, confiando na organicidade do sistema jurídico, deixaram de ingressar em juízo e se submeteram, regularmente, à legislação posta. Impactos sobre pressupostos constitucionais como o da isonomia tributária, por exemplo, resultam em violação aos aspectos objetivos da segurança jurídica relacionados à credibilidade e estabilidade do direito⁵⁹⁶, de modo que, a se avaliar o eventual cabimento da modulação, todos esses aspectos têm de ser sopesados em juízo de ponderação.

Nesse cenário, somente a partir da análise conjunta de todos esses elementos e da ponderação entre qual dos cenários resultará no maior atendimento aos objetivos constitucionais, seria possível identificar se, ao modularem os efeitos da decisão para se evitar a restituição dos valores indevidamente recolhidos pelos contribuintes que não ingressaram em juízo, estar-se-ia prestigiando ou malferindo a segurança jurídica, considerada em sua inteireza. Uma vez ausente esse juízo de ponderação na hipótese, entende-se, nesta pesquisa, a partir do

⁵⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁵⁹⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

racional desenvolvido nos capítulos antecedentes, que a própria modulação de efeitos, diante desses desdobramentos, perde legitimidade.

Demais disso, já foi referido, no tópico anterior relativo às declarações de inconstitucionalidade, que a repetição de indébito constitui instituto jurídico regular e organicamente inserido no ordenamento jurídico tributário, inclusive limitado por instrumentos objetivos garantidores da segurança jurídica, tais como os prazos de decadência e prescrição, inexistindo, portanto, lacuna normativa. Diante da ausência de demonstração de prejuízos efetivos ao financiamento das atividades estatais em decorrência da devolução de valores recolhidos ou da perda de arrecadação futura, portanto, conclui-se que, embora a preservação dos contribuintes que ingressaram em Juízo possa mitigar essa distorção, a verdadeira preservação da segurança jurídica, considerada em sua inteireza, e também do interesse social, considerado à luz de seus vínculos indissociáveis em relação àquela, residiria na manutenção dos efeitos regulares da declaração de inconstitucionalidade da interpretação então excluída pelo Supremo Tribunal Federal em relação às cláusulas de restituição do excesso sob análise.

Ainda no capítulo 3.2, viu-se que o Supremo Tribunal Federal, nas ocasiões subsequentes em que foi suscitado a decidir sobre a modulação dos efeitos de suas decisões sob o fundamento de alteração de jurisprudência dominante, não modificou o racional que atribui eficácia normativa aos precedentes definitivos do Plenário, tal como ocorrido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.688-ED/RS⁵⁹⁷, em 09.05.2019, em que se concluiu pela constitucionalidade da anulação proporcional de créditos de ICMS relativos às operações anteriores nas hipóteses de redução de base de cálculo na operação subsequente, e no Recurso Extraordinário nº 643.247-ED/SP⁵⁹⁸, em 12.06.2019, em que se reconheceu a inconstitucionalidade de Taxa de combate a incêndio instituída por ente federado municipal. Em ambos os casos, o elemento definidor da modulação (rejeitada no primeiro e acolhida no segundo) residiu na existência de precedente anterior do Plenário da Corte sobre os respectivos temas – o que, no primeiro, afastava a alegação de alteração de jurisprudência e, no segundo, caracterizava a efetiva modificação jurisprudencial.

⁵⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 635.688 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: Santa Lúcia S/A; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 30.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749973202> Acesso em: 18/06/2021.

⁵⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 643.247-ED**. Pleno. Recorrente: Município de São Paulo; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 28.06.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750211164> Acesso em: 18/06/2021.

Como visto, todavia, já nesse momento, o Tribunal sinalizava⁵⁹⁹ uma gradativa evolução ao reconhecimento de que também os precedentes proferidos em outras esferas de decisão, tal como o Superior Tribunal de Justiça, revelar-se-iam, eventualmente, suficientes à caracterização da “jurisprudência dominante” cuja alteração legitimaria o uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional em matéria tributária. Tal posicionamento, como já referido nos tópicos subsequentes, vinha sendo suscitado por alguns Ministros da Corte, até então integrantes da corrente vencida quanto ao ponto.

A ampliação do conceito de jurisprudência dominante, no entanto, viu-se concretizada, na prática, em hipótese na qual, à luz dos pressupostos materiais do aspecto subjetivo da segurança jurídica vinculados à proteção da confiança, de um lado, e os elementos investigados no capítulo 1 em torno teoria da vinculação aos precedentes, de outro, não permitiria alcançar a conclusão adotada pelo Tribunal.

Como visto, no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP⁶⁰⁰, em 01º.03.2021, foi acolhida proposta de modulação de efeitos suscitada pelo Ministro Dias Toffoli da decisão que reconheceu a eficácia contida das legislações dos estados instituíam o ITCMD em face da inércia da União em editar a Lei Complementar federal exigida pelo artigo 155, parágrafo 1º, III, da Constituição Federal. Na ocasião, para fundamentar a ocorrência de alteração de jurisprudência dominante, invocaram-se julgados monocráticos proferidos por Ministros do Tribunal, um deles, inclusive, posteriormente reconsiderado, nos termos em que já explicitado no tópico 3.2.

No mesmo sentido, também foi acolhida a proposta de atribuição de eficácia *ex nunc* à decisão que declarou a inconstitucionalidade de Resolução do Comitê Gestor do REFIS que permitia a exclusão de contribuinte do programa sem prévia notificação e apresentação de defesa. Argumentou-se que teria havido, também, modificação de jurisprudência, fazendo-se referência a decisões da Corte no sentido do não conhecimento de recursos anteriormente submetidos ao Tribunal, sob o fundamento de que a matéria em questão teria natureza infraconstitucional.

Embora se adote, nesta pesquisa, o entendimento de que o conceito de “jurisprudência dominante”, para fins de se configurar a hipótese legitimadora da proteção da segurança jurídica

⁵⁹⁹ Como apontado no tópico 3.2, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703–ED/PR, em que o Tribunal decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas por planos de saúde, reconheceu-se a eficácia normativa dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, ainda que para rejeitar a modulação de efeitos, dada a inexistência de modificação do entendimento adotado por aquele Tribunal.

⁶⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 851.108/SP**. Pleno. Recorrente: Estado de São Paulo; Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator Min. Dias Toffoli. DJ 20.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 18/06/2021.

e do interesse social, deve se compatibilizar com a evolução do sistema processual brasileiro e reconhecer a eficácia normativa de decisões tomadas em contextos distintos daquele originalmente exigido pelo Supremo Tribunal Federal - proferido pelo Plenário com trânsito em julgado -, entende-se que, em ambos os casos, o Tribunal ultrapassou o limite das possibilidades de sentido desse conceito, utilizando-se da técnica da modulação de efeitos em hipóteses não autorizadas constitucionalmente.

Muito embora, como já visto nos capítulos antecedentes, a atribuição de eficácia normativa a um leque mais amplo de decisões judiciais (incluindo decisões proferidas em circunstâncias diversas daquelas nas quais o próprio sistema jurídico atribui eficácia *erga omnes* ao comando decisório) decorra do fenômeno da “objetivação” das formas processuais constitucionais verificado no direito brasileiro e da sistemática de vinculação aos precedentes⁶⁰¹, os próprios instrumentos normativos que os legitimam estabelecem, para tanto, requisitos materiais próprios que, à luz da construção teórica ora empreendida, não se verificavam presentes nos casos em questão.

Reitere-se que, nos capítulos antecedentes, alcançou-se a compreensão que a proteção da confiança pressupõe a existência de uma base de confiança que, por sua vez, se constrói a partir de comportamentos estatais passíveis de figurar como pauta de conduta, o que, em se tratando da jurisprudência dos Tribunais, observa-se a partir de precedentes aos quais o próprio sistema processual atribui alta carga normativa e grau de vinculação, seja pela natureza do procedimento em que proferida a decisão, seja pelo papel do Órgão prolator. Esses elementos, todavia, não se fazem presentes em decisões monocráticas proferidas por relatores, mesmo que no âmbito de Tribunais Superiores, quando isoladamente verificadas e não caracterizado, a partir delas, um comando normativo orientador de condutas gerais – tais como aqueles provenientes de decisões tomadas sob o rito de recursos repetitivos ou proferidas por Órgãos julgadores dotados de competência uniformizadora de interpretações.

Da mesma forma, decisões que não adentram o mérito de determinada controvérsia não se amoldam aos pressupostos mínimos necessários a orientar condutas, a menos que associadas a um contexto jurisprudencial amplo, considerado à luz da jurisprudência de outros Tribunais e instâncias que acaba, ao final, sendo confirmada pelo não conhecimento do tema pelo

⁶⁰¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O Novo CPC e a vinculação aos precedentes: breves considerações. *In*: ARAUJO, Raul; MARCONI, Cid; ASFOR ROCHA, Tiago (org.). Temas atuais e polêmicos na justiça federal. Salvador: JusPodivm, 2018. cap. 7. p. 319-329; MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2016. p. 60-65; CUNHA, Leonardo Carneiro da. O processo civil no estado constitucional e os fundamentos do projeto do novo Código de processo civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 37, n. 209. p. 349-374, jul. 2012.

Supremo Tribunal Federal em razão de sua natureza e das limitações constitucionais à competência da Corte. Nesses casos, estar-se-ia diante de jurisprudência formada pelos julgados desafiados pelos respectivos recursos (não conhecidos), e não pelas decisões de não conhecimento em si mesmas. Na hipótese do julgamento pela inconstitucionalidade da Resolução regulamentadora do REFIS, não foi suscitado como fundamento qualquer posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça ou dos Tribunais Regionais Federais.

Questionamentos adicionais quanto à adequação e aos limites da flexibilização do conceito de jurisprudência dominante (dotada de força normativa passível de pautar condutas) surgem a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR⁶⁰², em que o Tribunal acolheu, com fundamento na modificação de jurisprudência, pedido de modulação de efeitos, formulado pela Fazenda Nacional, da decisão que concluiu pela exclusão do ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS. Como referido no tópico 3.2, considerou-se ter havido alteração da jurisprudência historicamente formada no Tribunal Federal de Recursos e no Superior Tribunal de Justiça, ambas no sentido da constitucionalidade da tributação, inclusive objeto de Súmula e de precedente firmado sob o rito dos recursos especiais repetitivos.

Relativamente à matéria, o histórico jurisprudencial possui especificidades relevantes que ensejam investigação detalhada. Referiu-se, no tópico 3.2, que, até agosto de 1999, o cenário jurisprudencial em torno do tema encontrava-se estabilizado a partir dos enunciados sumulares editados pelos referidos Tribunais. Ao longo desse período, o Supremo Tribunal Federal recusava o conhecimento de recursos extraordinários que tratassem do tema, sob o fundamento de que a discussão quanto à composição das bases de cálculo das Contribuições Sociais (seja da Contribuição ao PIS, do FINSOCIAL ou da COFINS) constituía matéria de natureza infraconstitucional, passível de ensejar ofensa meramente reflexa ao texto constitucional, cabendo ao Superior Tribunal de Justiça, portanto, a última palavra sobre a questão⁶⁰³.

⁶⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

⁶⁰³ Nesse sentido, ver: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 183.422/RJ**. Decisão Monocrática. Recorridos: Companhia Eletroquímica Pan Americana; União Federal. Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 28.08.2001. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20183422%22&base=decisoes&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radiacais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 18/06/2021.

Por iniciativa do Ministro Marco Aurélio, em agosto de 1999, foi afetado ao Plenário do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário nº 240.785/MG⁶⁰⁴, interposto por contribuinte que visava à exclusão do valor correspondente ao ICMS da base de cálculo da COFINS. Tratava-se, na ocasião, da primeira manifestação do Plenário da Corte sobre o tema, tendo o Ministro relator votado pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário, modificando a postura até então adotada pela Corte quanto à natureza do tema e à possibilidade de sua apreciação sob enfoque constitucional. Na ocasião, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Nelson Jobim, em setembro do mesmo ano, e permaneceu afastado da pauta do Plenário do Tribunal até março de 2006, quando retornou para continuação do julgamento.

Nesse ínterim de aproximadamente seis anos, a postura do Supremo Tribunal Federal em relação às discussões envolvendo as bases de cálculo das Contribuições Sociais sofreu substancial modificação. Em 09.11.2005⁶⁰⁵, poucos meses antes da retomada do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, o Tribunal havia declarado a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, sob o fundamento de que o dispositivo teria alargado a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, ampliando o conceito constitucional de receita bruta e faturamento utilizado pelo artigo 195 da Constituição Federal, em redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998. Na ocasião, foram empreendidos aprofundados debates em torno da extensão material do conceito constitucional de faturamento, perpassando-se por discussões doutrinárias de relevo para o direito tributário, tais como o princípio da rigidez constitucional em matéria tributária e a definição, pelo texto constitucional, de conceitos determinados, ao invés de tipos abertos, quando da definição de normas tributárias⁶⁰⁶.

Entendeu-se que a legislação ordinária teria modificado os conceitos de receita bruta e faturamento, tidas como sinônimas pela jurisprudência do Tribunal, utilizadas pelo constituinte à luz dos sentidos atribuídos aos vocábulos quando da elaboração do conceito, cujo conteúdo semântico estaria vinculado à receita da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Também foram invocados nos debates os fundamentos do acórdão proferido pelo Plenário quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/DF⁶⁰⁷,

⁶⁰⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 16.12.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> Acesso em: 18/06/2021.

⁶⁰⁵ Julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários nº. 357950, 390840, 358273, 346084 e 336134.

⁶⁰⁶ Sobre o tema, ver: BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro e FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁶⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF**. Pleno. Requerentes: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Relator Ministro

ajuizada para questionar a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a COFINS.

Ao se resgatar fundamentos daquele precedente, foram trazidos para o âmbito dos processos de índole subjetiva, em sede de recurso extraordinário, elementos de debate que, até então, tinham sido utilizados apenas em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Nesse contexto, o retorno do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG à pauta do Plenário do STF, anos depois, para continuidade do julgamento quanto à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, deu-se em circunstâncias muito distintas daquela em que o julgamento, em 1999, havia se iniciado.

Consideram-se, nesse aspecto, não apenas as mudanças no âmbito da própria Corte, seja na composição de seus Ministros, seja nas concepções quanto à natureza constitucional dos conceitos de receita bruta e faturamento, mas, também, as profundas modificações verificadas no cenário político e econômico mundial, cujos reflexos interferiram diretamente a economia brasileira – e, conseqüentemente, a postura do Supremo Tribunal Federal em relação a decisões que acarretassem possíveis impactos econômico-financeiros ao Estado. Com efeito, quando do início do julgamento em 1999, a economia mundial ainda vivenciava as conseqüências da crise financeira que atingiu a Ásia nos anos de 1997 e 1998, gerando reflexos nas economias de todo o mundo, especialmente na América Latina e no Brasil⁶⁰⁸. Já em 2006, quando da retomada do julgamento do tema, o cenário político e econômico era outro: a economia mundial dava sinais claros de recuperação e de estabilidade, tendo o Brasil experimentado considerável crescimento econômico e melhora dos indicadores de desenvolvimento entre os anos de 2004 e 2006⁶⁰⁹, refletidos em grande entusiasmo na política nacional.

Nesse contexto, reiniciado o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG⁶¹⁰, o Plenário do STF decidiu, preliminarmente, por maioria de 7 votos favoráveis ao conhecimento do recurso e apenas 2 (dois) votos contrários (Ministros Eros Grau e Carmen Lúcia), reconhecer a natureza constitucional da discussão quanto à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Prosseguindo no julgamento do mérito, foram proferidos, na mesma assentada,

Moreira Alves. DJ 16.06.1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881> Acesso em: 18/06/20021.

⁶⁰⁸ Sobre a crise econômica e financeira do final dos anos 90, ver: BANDEIRA, Luiz Alberto Moniz. As políticas neoliberais e a crise na América do Sul. **Revista Brasileira de Política Internacional**, v. 45, n. 2, p. 135-146, 2002.

⁶⁰⁹ Sobre a conjuntura econômica dos anos 2000, ver: SERRANO, Franklin; SUMMA, Ricardo. Política macroeconômica, crescimento e distribuição de renda na economia brasileira dos anos 2000. **Observatório da economia global**, nº. 6, 2011.

⁶¹⁰ Em razão do transcurso do tempo, o Tribunal deliberou, em sessão de 22.03.2006, por unanimidade, reiniciar o julgamento, com novas sustentações orais e retorno dos autos ao Ministro relator.

6 votos favoráveis à tese advogada pelos contribuintes e apenas o voto do Ministro Eros Grau no sentido da legitimidade da inclusão do ICMS no conceito de receita bruta ou faturamento para fins da incidência do PIS e da COFINS, formando, já naquele momento, maioria no sentido do provimento do recurso extraordinário. Mesmo com o julgamento suspenso por pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, os votos restantes não seriam suficientes para uma possível virada de placar.

A sinalização de que o Supremo Tribunal Federal decidiria, de forma inédita, pela exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, reformando o entendimento até então adotado pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, deixou em estado de alerta o Poder público, que alegava, desde então, que daquela decisão decorreriam prejuízos econômicos incalculáveis ao Estado brasileiro.

Nesse cenário, como uma estratégia se driblar a conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, a Presidência da República, representada pela Advocacia-Geral da União, ajuizou, em 10.10.2007, a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF, que visava ao reconhecimento da constitucionalidade do artigo 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98⁶¹¹. Na redação então vigente, tal dispositivo, ao delimitar a base de cálculo do PIS e da COFINS, excluía, dentre outros valores, o montante do ICMS cobrado pelo vendedor ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, de modo que, sob uma interpretação reversa, pudesse se concluir que, em não se tratando da hipótese de substituição tributária, o imposto integraria regularmente as bases de cálculo das Contribuições.

A estratégia da União, com o ajuizamento da ADC nº 18, estava fundada na precedência do controle concentrado de constitucionalidade sobre o controle difuso, de modo que, uma vez ajuizada a Ação Direta, seu julgamento deveria preceder à conclusão do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG e, mais ainda, prevalecer sobre o entendimento que viesse a ser nele fixado.

Muito embora a pretendida precedência do controle concentrado sobre o difuso tenha sido reconhecida, inicialmente, quando do julgamento da medida cautelar⁶¹², bem como seus

⁶¹¹ Art. 3º. O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

⁶¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18-MC/DF**. Pleno. Requerente: Presidente da República. Rel. Min. Menezes Direito. DJ 24.10.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557251> Acesso em: 18/06/2021.

efeitos tenham sido sucessivamente prorrogados, pelo Plenário do STF, até meados de 2010, a decisão liminar proferida no sentido de suspender as demandas que tratassem do tema da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS acabou perdendo sua eficácia. Com o falecimento do Ministro relator, Menezes Direito, a Ação Direta foi redistribuída ao Ministro Celso de Mello, que não deu prosseguimento ao julgamento mediante a inclusão em pauta.

Assim, em 2014, prosseguiu-se à conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, ocasião em que o Plenário do STF, manifestando-se em definitivo pela 1ª vez sobre o tema, decidiu que o ICMS não compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS. Muito embora a tese jurídica da exclusão já tivesse sua repercussão geral reconhecida, nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (Tema 69), desde 16.05.2008, a decisão tomada no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, publicada em 08.10.2014, não foi dotada de efeitos *erga omnes* e produziu eficácia apenas *inter partes*, havendo manifestação expressa da Corte nesse sentido.

A esse julgamento, sucederam-se, ainda, manifestações do Superior Tribunal de Justiça, inclusive no âmbito da sistemática dos recursos repetitivos⁶¹³, no sentido de que o ICMS comporia, sim, as bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Todavia, finalmente, em 15.03.2017, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do *leading case* em que se discutia a temática sob o rito da repercussão geral, apreciando Recurso Extraordinário nº 574.706/PR e afirmando, em definitivo, a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Posteriormente, ainda, foi reconhecida a perda de objeto da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF⁶¹⁴, declarando-a prejudicada após o julgamento definitivo do tema sob o rito da repercussão geral.

O panorama histórico das discussões em torno da tese da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS se revela essencial à verificação da presença dos requisitos autorizadores da modulação de efeitos com fundamento na alteração de jurisprudência dominante, tal como empreendido pelo Supremo Tribunal Federal em 13.05.2021. Conforme

⁶¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.144.469/PR**. 1ª Seção. Recorrente: Hubner Componentes e Sistemas Automotivos LTD; Recorrido: Os mesmos. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 02.12.2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

⁶¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18-MC/DF**. Pleno. Requerente: Presidente da República. Rel. Min. Menezes Direito. DJ 24.10.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557251> Acesso em: 18/06/2021.

concluiu o Tribunal, na esteira do voto da Ministra Carmen Lucia, relatora, a circunstância de que a Corte teria decidido, no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, por não conferir eficácia *erga omnes* à decisão, revelaria a preocupação do Tribunal em uma eventual nova mudança de jurisprudência, no então já aguardado julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em razão mudança de composição da Corte – o que acarretaria insegurança jurídica⁶¹⁵. Assim, reconheceu-se que, somente em 15.03.2017, com a conclusão do debate sob os efeitos da repercussão geral, estaria, de fato, configurada a alteração da jurisprudência até então dominante, formada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (e, historicamente, do Tribunal Federal de Recursos).

À luz da construção teórica desenvolvida nesta pesquisa, já foi referido que a desconsideração da jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça ou por outros Tribunais pátrios em procedimentos especiais voltados à uniformização de interpretação - cujas decisões são dotadas de força normativa decorrente do próprio sistema ou da natureza do órgão prolator - não se revela compatível com a sistemática de vinculação aos precedentes ao qual o sistema processual brasileiro vem se aproximando desde a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, tampouco com os elementos subjetivos da segurança jurídica – e os seus reflexos no atendimento do interesse público ou social. Todavia, o mesmo racional leva à consideração de que não podem ser desconsideradas, de outro lado, as manifestações do Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que não dotadas de eficácia *erga omnes* ou não submetidas ao rito da repercussão geral, tendo em vista sua própria natureza e a função institucional exercida pela Corte, por meio de seu órgão máximo, no arranjo estrutural do Estado de Direito.

Nesse contexto, muito embora existisse posicionamento contrário nos demais Tribunais pátrios e, inclusive, dotados de força normativa, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, sinalizações do Plenário Supremo Tribunal Federal quanto ao tema eram emanadas desde a formação da maioria no sentido da necessidade de exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS, em 2006. Entende-se que essa circunstância não se coaduna, à luz da

⁶¹⁵ Extraí-se do voto da Ministra Carmen Lucia: “*Ademais, no julgamento do RE n. 240.785 – iniciado em 1999 e encerrado em 2014 - este Supremo Tribunal optou por manter os efeitos daquele julgado inter partes. Certificado que seria necessária manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria para fins de repercussão geral, aguardou-se o pronunciamento que veio com o julgamento de mérito do presente Recurso Extraordinário. Foi esta circunstância de busca de se evitar a insegurança jurídica decorrente de modificação na jurisprudência que conduziu à autocontenção deste Supremo Tribunal no julgamento daquele recurso extraordinário n. 240.785. Se a nova composição da Casa se manifestasse contrariamente à interpretação dada majoritária dos ex-integrantes deste Supremo Tribunal Federal, que tinham proferido seus votos no RE n. 240.785 haveria nova mudança de entendimento, em detrimento da segurança jurídica*”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

investigação empreendida nesta pesquisa, com a exigência material de que, para efeitos de se cogitar da proteção da confiança, há que se considerar a existência de uma base de confiança – a qual, nesse cenário, encontrava-se fragilizada.

Corroboram e confirmam essa constatação pela fragilidade da base de confiança as circunstâncias de ter o julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG ter sido concluído nesse sentido, em 2014, e da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18/DF ter sido considerada prejudicada, por perda superveniente de objeto, em virtude desse julgamento. Tais eventos revelam que não se poderia cogitar, ao menos após a conclusão da análise do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, de uma base de confiança, o que retira o pressuposto inicial da proteção da confiança, enquanto elemento subjetivo da segurança jurídica.

Prosseguindo-se na análise, ainda, do mesmo julgado, observa-se que, uma vez concluída pela configuração da hipótese de mudança de jurisprudência, fundamento adicional adotado pelo Plenário para fins de se modularem os efeitos da decisão residiu na possibilidade de se preservar os interesses da Fazenda Pública diante de modificações de jurisprudência, atribuindo também ao Estado a garantia da realização dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança⁶¹⁶.

Conforme desenvolvido nesta pesquisa, as modificações de jurisprudência se vinculam, essencialmente, aos aspectos subjetivo da segurança jurídica voltado à proteção da confiança, a qual, por sua vez, traduz a proteção das legítimas expectativas (subjetivas) dos cidadãos em face do comportamento contraditório do Estado, de modo a resguardar atos que, embora praticados a partir de expectativas legitimamente criadas e exercidas, não encontram respaldo nos instrumentos objetivos de segurança jurídica presentes no ordenamento, tais como a coisa julgada, a irretroatividade das leis, entre outros. Viu-se, ainda, que, à luz das noções da dependência material do Estado em relação à arrecadação de tributos e dos pressupostos inerentes ao conceito de Estado Fiscal, também se revela possível cogitar da denominada “proteção da confiança orçamentária”, a qual, conforme racional desenvolvido, demanda a demonstração de que os eventuais impactos da surpresa negativa por parte do poder estatal

⁶¹⁶ Quanto ao ponto, afirmou-se: “Embora a autora enfatize a posição do jurisdicionado frente ao poder estatal, a boa-fé, a confiança e a segurança jurídica são princípios fundamentais subjacentes à prospecção dos efeitos das decisões judiciais modificadoras da jurisprudência até então dominante. Por isso, a modulação também pode ser aplicada aos casos em que a modificação na orientação jurisprudencial ocorre em desfavor da Fazenda Pública, como na espécie vertente”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

resultaria no comprometimento dos pilares de sustentação do próprio Estado de Direito, acarretando a impossibilidade de adequada prestação de direitos fundamentais.

Nesse ponto, mostra-se relevante considerar que, muito embora os reflexos econômico-orçamentários alegados pela União veiculassem números gigantescos e impacto alegadamente arrasador – elemento considerado com mais vigor nos votos dos demais Ministros que acompanharam a Ministra relatora, não houve, também nesse caso, vinculação desses dados a circunstâncias concretas que revelassem efetivo comprometimento do sustentáculo estrutural do Estado.

Retomam-se, assim, as noções desenvolvidas no tópico 2.3 no sentido de que não se revelam admissíveis “razões de Estado” para fundamentar a modulação de efeitos⁶¹⁷ nessas hipóteses, assim como as de que se faz necessária a apresentação de dados fáticos, concretos, para fundamentar a pretensão⁶¹⁸. Foi alcançado, à luz de compreensões extraídas do Direito Financeiro, que a disciplina constitucional do orçamento do Estado sujeita a atuação do ente público à previsão de passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como prever medidas de enfrentamento da eventual implementação desses riscos⁶¹⁹.

Ainda, devem ser referidas as conclusões de Tathiane Piscitelli⁶²⁰ quanto à necessária distinção entre os conceitos contábeis de “previsão de gasto e de estimativa de receita”, os quais, conforme raciocínio construído nesta pesquisa, não se confundem, sendo que apenas o primeiro pode ser validamente inserido no conceito de risco fiscal, de acordo com as normas orçamentárias, que definem o conceito de despesa pública.

Em estudo específico sobre o tema da exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS⁶²¹, a autora pontua que o risco fiscal decorrente do possível resultado desfavorável em relação à tese está previsto no Anexo de Riscos Fiscais desde a Lei de Diretrizes

⁶¹⁷ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

⁶¹⁸ FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁶¹⁹ Lei Complementar nº 101/2000:

Artigo 4º: A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...) § 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

(...) § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

⁶²⁰ Para aprofundamento na disciplina de receitas e despesas públicas, ver: PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018. p. 97-139.

⁶²¹ PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequencialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

Orçamentárias de 2007 (Lei nº 11.514/2007), logo após a formação da maioria favorável à tese advogada pelos contribuintes, no sentido da exclusão, no Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, em 2006.

Tal circunstância, por si só, revela que os instrumentos de absorção das consequências práticas da decisão, nos termos em que previsto no ordenamento jurídico, foram acionados, de modo que perde legitimidade o argumento de que a conclusão do julgamento resultaria em surpresa ou em impacto não previsto e não suportado pelas leis orçamentárias.

Crítica a Autora, também, a falta de transparência e a impossibilidade de recomposição dos números estimados pela União, que não se baseia em metodologia sólida e passível de confirmação, o que, a rigor, não se presta à configuração dos elementos autorizadores da proteção da confiança orçamentária, nos moldes em que já desenvolvido nos tópicos anteriores.

Nesse contexto, aliando-se a obrigatoriedade normativa a que está sujeita o ente estatal ao contingenciamento e à prevenção de riscos fiscais - o que, por si só, exclui a caracterização da hipótese de existir lacuna normativa -, de um lado, à circunstância, de outro, de que a discussão judicial quanto à constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS perdurou por mais de quinze anos no Supremo Tribunal Federal, conduz à conclusão de que não se estaria diante de hipótese em que os instrumentos já existentes no ordenamento jurídico seriam incapazes de absorver as consequências práticas da decisão, considerando-se, ainda, o instrumento limitador da prescrição no que se refere à devolução de valores pretéritos.

Esses elementos foram apontados nos votos dos Ministros vencidos quanto à modulação de efeitos, tanto no que se refere à imprecisão da composição dos valores do alegado impacto econômico a ser suportado pelo ente estatal⁶²², de um lado, quanto no que diz respeito à existência de instrumentos no ordenamento jurídico próprios para a sua absorção⁶²³, de outro,

⁶²² Colhe-se do voto do Ministro Edson Fachin: “A pretensão da Embargante se sustenta na segurança e no interesse orçamentários, visto que, ao alegar que ‘a Receita Federal do Brasil não dispõe de dados para aplicar a decisão em questão, de forma puramente retroativa, adequadamente’, e que o entendimento adotado promove enorme redistribuição de recursos sociais, visa preservar o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado. Nesse sentido, expõe que a perda referente à arrecadação, com a decisão, será de cerca de R\$ 250 bilhões. A apresentação do valor, no entanto, além de não ser precisa, já que não são bem determinadas as explicações a respeito de sua origem, como bem admitiu a União, considerando ‘ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão, uma vez que há influência de fatores externos ao direito’, não consiste em um argumento jurídico. Segurança jurídica, na verdade, corresponde a um estado de estabilizações das relações jurídicas, em que o cidadão espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público. Este, efetivamente, foi o efeito da decisão embargada”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

⁶²³ Ainda o Ministro Edson Fachin: “Da mesma forma, o interesse orçamentário também não corresponde ao interesse público. A perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos

concluindo-se que o atendimento à segurança jurídica residiria na manutenção da estabilidade das relações jurídicas, assegurando-se a preservação de seus efeitos tal como previstos, e que o interesse público, ou social, não poderia corresponder ao interesse orçamentário.

A evolução do cenário jurisprudencial emanado do Supremo Tribunal Federal em torno do uso da técnica da modulação de efeitos em hipóteses de modificação de jurisprudência em matéria tributária permite que se alcance a conclusão de que, muito embora a Corte venha revelando uma aproximação, positiva, em relação ao reconhecimento da força normativa de decisões proferidas em outras esferas de decisão, naturalmente decorrente da natureza dos procedimentos em que se inserem ou do órgão prolator, falta ao Tribunal, ainda, aperfeiçoamento.

Há, nas manifestações da Corte a respeito do reconhecimento da ocorrência da própria alteração jurisprudencial, em si, inconsistências quanto ao reconhecimento das situações em que há, de fato, nas decisões consideradas, força normativa e capacidade de orientar condutas passível de corresponder à dimensão subjetiva da segurança jurídica, consubstanciando uma base de confiança digna de proteção. Ainda oscila o Tribunal, ao menos em sua composição majoritária, quanto à compreensão de que manipulação dos efeitos de suas decisões, sem o correspondente exercício de um juízo de ponderação entre diferentes, mas igualmente existentes, níveis de restrição dos elementos da estabilidade e da credibilidade do direito, não atende aos pressupostos de justificação e de legitimação do uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional, desenvolvidos no capítulo 1 desta pesquisa, à luz do papel exercido pelo controle de constitucionalidade na concretização dos pilares fundantes do Estado de Direito.

A exemplo do que se verifica nas hipóteses em que o uso da técnica da modulação de efeitos vem sendo debatido nas declarações de inconstitucionalidade de lei tributária, também nas discussões pautadas na alteração de jurisprudência dominante, observa-se que, no preenchimento do preenchimento dos requisitos materiais da segurança jurídica e do interesse social, tais princípios não são considerados, regra geral, à luz de suas respectivas complexidade

inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos. Destaca-se, inclusive, que a Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017, (Lei de Diretrizes Orçamentárias), previu no anexo de riscos fiscais, especificamente no ponto 3.2.1 tema 1, que havia risco possível quanto a decisão relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da CONFINS. Nesse contexto, é responsabilidade da União o provisionamento dos recursos orçamentários cabíveis. Não pode, portanto, quer aproveitar-se de sua displicência e imputar aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados. Em síntese, não pode a União requerer a modulação para atingir o equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

e inteireza (tendo-se em conta a constatação, já desenvolvida no tópico 2.3, de que a realização do interesse social está indissociavelmente relacionado à concretização da segurança jurídica em seus aspectos objetivos).

Observa-se que, usualmente, os debates em torno da aplicação da técnica prospectiva se limitam a análises parciais quanto às consequências imediatas das decisões tomadas em jurisdição constitucional, voltadas a situações específicas e diretamente atingidas, mas sem considerá-las em contexto, sem que sejam avaliadas as implicações secundárias e terciárias, refletidas em outras esferas do direito, decorrentes da restrição então empreendida. Falta ao Tribunal, em suma, aprofundamento na análise, considerando-se o caráter multidimensional da segurança jurídica e os seus reflexos no atendimento do interesse social.

Ainda, no que diz respeito à sensibilização da Corte aos fundamentos de natureza econômica e orçamentária, associando-os à garantia da segurança jurídica e ao atendimento do interesse social, retomam-se as considerações feitas no tópico anterior relativamente às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária: não se pode perder de vista que o próprio instituto da modulação de efeitos, enquanto inserido na jurisdição constitucional exercida no Estado de Direito, em seu modelo Social Democrático, deve, necessariamente, estar voltado ao mesmo sentido e vinculada à realização da mesma função que é atribuída ao próprio controle de constitucionalidade, que se traduz na garantia da Supremacia da Constituição mediante a preservação do rol de direitos e garantias individuais e fundamentais, de um lado, e a manutenção da estrutura de divisão de competências rigidamente delimitadas, de outro.

Como desenvolvido no tópico 1.2, em matéria tributária, tratar-se-á, portanto, do controle quanto ao regular exercício da competência tributária, nos limites estabelecidos constitucionalmente, e da garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes veiculados pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, por sua vez, calibrados pelos conceitos de Estado Fiscal e de dever fundamental de pagar tributos, dele decorrente, considerando-se a dependência material do Estado da arrecadação.

Nesse contexto, alcançou-se a compreensão, ora reafirmada, de que a modulação de efeitos com fundamento na proteção de interesses orçamentários, embora possível, deverá estar vinculada à demonstração concreta e individualizada de que o impacto decorrente da alteração de entendimento, por estar revestido dos elementos da surpresa e da frustração na confiança emanada de comportamento sólido do Estado, resultará no comprometimento da realização das próprias funções sociais atribuídas ao poder público no Estado de Direito.

3.4.3 Nas demais decisões em jurisdição constitucional

Observou-se, no tópico 3.3, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em torno da modulação de efeitos em matéria tributária, em ocasiões recentes, desvinculou-se das balizas formais expressamente previstas pelo legislador ordinário para a utilização da técnica prospectiva, adotando-a em hipóteses nas quais não se operou qualquer pronúncia de inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, a decisão proferida em sede de jurisdição constitucional não representou uma modificação da jurisprudência dominante sobre a matéria. Entendeu o Tribunal que, nessas hipóteses, faziam-se presentes elementos materiais suficientes, vinculados aos pressupostos da segurança jurídica e do interesse social, para que a atuação da Corte na manipulação dos efeitos de suas decisões fosse legitimada à luz da pauta axiológica e do corpo normativo emanado da Constituição Federal.

Demonstrou-se, ainda, que essas hipóteses representam uma evolução e uma ruptura com o entendimento histórico do Tribunal que, inicialmente, restringia o uso da técnica da modulação de às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade, vinculando a caracterização dos pressupostos materiais da garantia da segurança jurídica e do interesse social à declaração de inconstitucionalidade, mesmo em casos nos quais havia se operado uma alteração de jurisprudência – a qual somente passou a ser reconhecida como fundamento legítimo e autônomo para a modulação de efeitos, independentemente da declaração de inconstitucionalidade, posteriormente.

Em seu posicionamento inicial sobre o tema, como visto, a postura do Tribunal se aproximava das noções relacionadas à segurança jurídica em seu aspecto objetivo, em seus aspectos da credibilidade e da estabilidade do direito, associando-se ao pensamento de Humberto Ávila⁶²⁴, investigado no capítulos anteriores, no sentido de que a mera utilização da técnica da modulação de efeitos, por si só, resulta, invariavelmente, na violação da segurança jurídica em sua dimensão objetiva, porquanto resulta na manutenção de efeitos passados de atos ou fatos contrários ao direito e, portanto, somente seria justificada em hipótese em que a falta de modulação resulte em ofensa ainda maior à Constituição do que aquela então reconhecida pelo intérprete constitucional.⁶²⁵ Argumentava-se que a transposição desse racional aos casos em que não há declaração de inconstitucionalidade, portanto, esbarraria na formação da própria premissa: qual estado de inconstitucionalidade estaria sendo preservado em detrimento de outro ainda mais gravoso?

⁶²⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

⁶²⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

Nesta pesquisa, entende-se que, de fato, para que a utilização da técnica da modulação de efeitos esteja revestida de legitimidade, pressupõe-se a existência de um estado de inconstitucionalidade a ser, por meio dela, remediado. Todavia, cogita-se da possibilidade de que eventual estado de inconstitucionalidade possa vir a decorrer, eventualmente, da declaração de constitucionalidade de determinada norma – o que se vislumbra a partir de uma visão global do sistema e multidimensional dos próprios pressupostos materiais exigidos para a modulação – segurança jurídica e interesse social.

Conforme as conclusões alcançadas no tópico 1.1.2 desta pesquisa, as opções terminológicas, e mesmo os requisitos formais estabelecidos pelo legislador ordinário, não se sobrepõem à materialidade das situações em que, por força da própria irradiação da eficácia das normas constitucionais, a modulação de efeitos se faz necessária como forma de se obter a menor restrição possível dos objetivos constitucionais - considerando-se, tal como desenvolvido no capítulo 2 desta pesquisa, que a utilização da técnica, de um lado ou de outro, implica na restrição de aspectos da segurança jurídica em seu sentido objetivo e, conseqüentemente, do interesse social a ela subjacente, devendo-se buscar a menor extensão possível dessa restrição, atingindo-se a máxima eficácia constitucional possível diante da impossibilidade de sua realização plena -. Por essa razão, adotaram-se, como pressupostos materiais, tipos de conteúdo semântico aberto, como a segurança jurídica e o interesse social, ou interesse público, para que pudessem ser preenchidos à luz da realização daqueles objetivos.

Entende-se, nesse contexto, que a utilização da técnica da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em hipóteses nas quais não se fazem presentes, diretamente, os requisitos formais autorizadores eleitos pelo legislador ordinário, não se traduz, por si só, na ilegitimidade da atuação da Corte – raciocínio que se amolda à conclusão, também já alcançada, de que os parâmetros definidos pelo legislador ordinário não se sobrepõem às próprias normas constitucionais em si, que os informam, conferindo-lhe sentidos possíveis, sob pena de se cogitar da interpretação da Constituição à luz da lei ordinária, invertendo-se a lógica do sistema.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da atuação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nessa seara, tratada no tópico 3.3, no qual se referiu que a Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 628.075/PR⁶²⁶, em 18.08.2020, modulou os efeitos da decisão do Plenário que reconheceu a constitucionalidade do artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº

⁶²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/ acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

24/1975, considerando que o estorno proporcional de créditos de ICMS, efetuado por estado-membro em que localizado o destinatário da mercadoria em operações interestaduais, em virtude de não reconhecer crédito fiscal presumido concedido pelo estado-membro de origem da operação. Como já apontado, a controvérsia em questão se insere no contexto da chamada guerra fiscal do ICMS, na medida em que os estados-membros, mediante o exercício de suas respectivas competências tributárias, buscam atrair para seus respectivos territórios investimentos e atividades que resultem no recolhimento do imposto em seu favor e em detrimento dos demais.

Ao declarar constitucional a norma federal que autorizava o Estado de destino a estornar, unilateralmente, os créditos irregularmente concedidos pelo Estado de origem nas operações interestaduais, o Supremo Tribunal Federal não apenas afirmou sua constitucionalidade, mas, indo além, fixou diretriz normativa à competência legislativa dos Estados – o que, materialmente, figura como o reconhecimento da inconstitucionalidade das legislações estaduais que disponham de forma diversa, tanto aquelas que deixavam de existir o estorno, caso existentes, quanto, principalmente, aquelas que concediam incentivos fiscais de ICMS sem a observância dos requisitos estabelecidos na Lei Complementar nº 24/1975, a qual, como já tratado, exige prévia autorização do CONFAZ.

A fundamentação adotada pelo voto do Ministro Gilmar Mendes, autor da proposta, ponderou essa circunstância ao aduzir que deveriam ser preservadas as legítimas expectativas dos contribuintes que, de boa-fé, pautaram suas condutas e planejamento de negócios nas legislações concessoras de benefícios fiscais – idêntico ao racional, como visto, adotado em relação às declarações de inconstitucionalidade dessas próprias leis em si, referidas no tópico 3.1.1, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Além disso, referiu-se à circunstância de que a matéria era controvertida até então, não se tratando de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante, e que o reconhecimento da constitucionalidade da exigência de estorno de créditos acarretaria impacto econômico substancial aos contribuintes, concluindo-se pela manutenção dos efeitos jurídicos das relações já constituídas e determinar que, caso não tenha havido lançamentos tributários por parte do Estado de destino, que este só poderia proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da decisão.

Observando-se os elementos de justificação apontados, vislumbra-se que, muito embora não tenha havido declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no próprio caso concreto, decorre da decisão estado de inconstitucionalidade em relação aos contribuintes que se pautaram nas legislações estaduais que concediam benefícios fiscais de ICMS e que, por

arrastamento, diante do reconhecimento da constitucionalidade do estorno de créditos, acabam neutralizadas em seus efeitos. Em outras palavras, a decisão pela constitucionalidade da norma instituidora da regra de estorno resulta, indiretamente, na prática, no reconhecimento da inconstitucionalidade das legislações estaduais que concedem benefícios fiscais de ICMS sem a observância dos requisitos da Lei Complementar nº 24/1975.

Nesse aspecto, entende-se plenamente possível cogitar-se da modulação de efeitos na hipótese, ainda que não se verifique declaração de inconstitucionalidade e, também, não se tenha operado alteração de jurisprudência dominante. Todavia, reconhecida essa possibilidade, aspecto relevante reside na análise quanto à caracterização, na hipótese, dos pressupostos materiais da segurança jurídica e do interesse social a justificaram a adoção da técnica prospectiva. Conforme se concluiu no tópico 3.4.1 em relação às declarações de inconstitucionalidade de leis instituidoras de benefícios fiscais de ICMS no âmbito da guerra fiscal, os elementos que justificariam a medida - boa-fé e legítimas expectativas dos contribuintes aliados à presunção de constitucionalidade das normas - são mitigados, em contrapartida, pela circunstância de que a concessão de incentivos fiscais de ICMS sem prévia anuência da unanimidade dos estados-membros âmbito do CONFAZ é, historicamente, repelida pela Supremo Tribunal Federal, além de contrariar o comando expresso do artigo 155, parágrafo 2º, XII, alínea “g”, da Constituição Federal, e das disposições da Lei Complementar nº 24/1975.

Desenvolveu-se o raciocínio de que, nessas hipóteses, tratar-se-ia do exercício de competência tributária fora dos limites rigidamente estabelecidos pela Constituição Federal, o que fragiliza a legitimidade da base sobre a qual se formou a confiança dos contribuintes. Nesse cenário, concluiu-se que, nesses casos, o exercício do juízo de ponderação entre a segurança jurídica (considerada em sua estrutura multidimensional e atrelada ao interesse social), de um lado, e a finalidade pública pretendida pela declaração de constitucionalidade, que se volta ao atendimento dos interesses da coletividade na organicidade do próprio ordenamento jurídico, de outro, ganha complexidade adicional nessa matéria, em especial quando se constata que o tema está inserido no contexto de conflitos federativos.

Na hipótese em questão, muito embora se entenda, nessa pesquisa, que, regra geral, a modulação de efeitos nos casos de declaração de inconstitucionalidade de leis instituidoras de benefícios fiscais de ICMS sem a prévia aprovação do CONFAZ deva ser evitada, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal promoveu o uso adequado da técnica da modulação, consideradas as especificidades da hipótese e a pluralidade de situações jurídicas, submetidas a legislações distintas em cada estado-membro, potencialmente impactadas pela decisão.

Embora não se vislumbre lacuna normativa a ser preenchida em decorrência da declaração de constitucionalidade da norma, entende-se que o cenário de instabilidade jurídica em âmbito nacional resultaria em impactos indesejados à estabilidade do direito e aos demais aspectos objetivos da segurança jurídica, considerados, ainda, à luz da edição da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio CONFAZ nº 190/2017, os quais tiveram por objetivo a convalidação de incentivos fiscais irregularmente concedidos pelos Estados no âmbito da guerra fiscal do ICMS.

Aliam-se a esses elementos os aspectos subjetivos relacionados à proteção da confiança, os quais, embora fragilizados pela mitigação da base de confiança (como já exposto), somam-se àqueles de natureza objetiva no juízo de ponderação, de modo a se concluir que, embora diante de uma restrição da eficácia das normas constitucionais, alcança-se a máxima realização possível dentro das inevitáveis restrições.

No próprio voto vencedor do julgado, o Ministro Gilmar Mendes⁶²⁷ faz referência à edição das referidas normas para reconhecer que devem ser respeitadas as legislações estaduais que, à luz da permissão legal veiculada pelo legislador complementar e a aprovação pelos Estados no âmbito do CONFAZ, vêm reinstituindo benefícios, ora convalidados, que incidiram sobre os fatos geradores pretéritos, cujos créditos seriam alcançados pela decisão sobre a validade do estorno pelo estado de destino.

A eventual aplicação retroativa do entendimento pela constitucionalidade do estorno, portanto, resultaria na instauração de ambiente normativo complexo e instável, materializado na coexistência de manifestações estatais em sentidos opostos - posicionamento do Supremo Tribunal Federal admitindo o estorno de créditos de benefícios irregularmente concedidos, convalidação – superveniente ou não – desses benefícios, eventual desconstituição de estornos, etc -, dando azo a novas discussões e a grandes instabilidade e vulnerabilidade da situação jurídica dos contribuintes. Trata-se de hipótese em que, materialmente, viam-se em risco pilares

⁶²⁷ Extraí-se do voto do Ministro Gilmar Mendes: “*Após a propositura da presente ação, entrou em vigor a Lei Complementar 160/2017, a qual buscou tratar das situações em que isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS foram concedidos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. A referida legislação previu quórum mais simplificado para remissão de créditos tributários e para restituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais até então concedidos sem autorização do CONFAZ. Diante desse quadro, a mim me parece que qualquer decisão a ser adotada por este Tribunal deve respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base na Lei Complementar 160/2017. Vale dizer, apesar de considerar que não viola o princípio da não cumulatividade o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido benefício do crédito presumido, deve ser respeitada eventual legislação estadual que tenha admitido expressamente o referido crédito no Estado de destino*”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/ acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

importantes do próprio Estado de Direito aplicados à matéria tributária – tanto os decorrentes dos direitos fundamentais dos contribuintes quanto os vinculados à delimitação de competências rígidas, sendo de rigor a pacificação de conflitos federativos em torno do exercício dessas competências.

Outra hipótese em que o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos de sua decisão sem que tenha alcançado conclusão pela declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo de natureza tributária, tampouco modificado jurisprudência dominante, residiu na resolução do conflito de competência tributária entre Estados e Municípios (ICMS x ISS) quanto à tributação das operações mistas praticadas por farmácias de manipulação, no Recurso Extraordinário nº 605.552-ED/RS⁶²⁸, em 15.03.2021.

Foi referido nos tópicos 3.1.2 e 3.3, nas hipóteses de resolução de conflitos de competência tributária, tem-se uma situação peculiar em que o reconhecimento da constitucionalidade de determinada incidência tributária resulta, necessariamente, no reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação então concorrente, de modo que, também nesse caso, pode-se vislumbrar, embora inexistente pronúncia de inconstitucionalidade, a possível existência de estado de inconstitucionalidade decorrente da decisão passível de fundamentar a eventual modulação de efeitos do pronunciamento.

Trata-se, também nesse caso, de decisão que, embora não tenha formalmente declarado inconstitucionalidade, fixou os limites normativos do exercício da competência tributária dos Estados e Municípios quanto àquelas atividades, o que, materialmente, resulta no reconhecimento da inconstitucionalidade das legislações estaduais e municipais que disponham de forma diversa, o que permitiria, como já desenvolvido nos parágrafos anteriores, o uso da técnica da modulação de efeitos de forma caso observada a presença dos pressupostos que a legitimam.

Passando-se à análise da presença dos pressupostos materiais da modulação de efeitos, todavia, percebe-se que não foi trazido, na argumentação desenvolvida pelo Ministro Luiz Fux, elemento que demonstrasse, de fato, um quadro de inconstitucionalidade extraordinário que não pudesse ser absorvido pelos instrumentos de garantia da segurança jurídica já constantes do ordenamento jurídico, tal como os institutos da coisa julgada, da prescrição e da decadência, ou mesmo o da repetição de indébito tributário. A exemplo do que procedeu a Corte no julgamento

⁶²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 605.552-ED/RS**. Pleno. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul; Recorrido: Dermapelle Farmácia de Manipulação LTDA e Outros (as). Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 12.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755551254> Acesso em: 18/06/2021.

das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n^os 1.945/MT e 5.659/MG, buscou-se, por meio da modulação de efeitos, estabilizar as relações jurídicas por meio da neutralização, em espécie de compensação, entre os recolhimentos de ICMS e de ISS realizados, convalidando qualquer deles para os períodos pretéritos, salvo nas hipóteses de bitributação.

Retomam-se, nesse aspecto, as considerações já manifestadas em relação às aludidas Ações Diretas, nas quais se apontou a necessária distinção entre as relações jurídico-tributárias tidas por inconstitucionais, de um lado, e aquelas tidas por constitucionais, de outro, não havendo equivalência jurídica possível para que se compensem, lado a lado, os efeitos da inconstitucionalidade com os da constitucionalidade.

De um lado, em se tratando de vício de inconstitucionalidade, não se revela adequada a associação, empreendida pelo Tribunal, entre a redução de litigiosidade decorrente do ajuizamento de ações de repetição de indébito, de um lado, à garantia da segurança jurídica e à previsibilidade, de outro, mormente em situação na qual não foram apontadas, ao menos de forma satisfatória, elementos concretos que revelem a caracterização da hipótese de proteção da confiança orçamentária, cujos elementos já foram tratados.

Como visto, considerando-se o aspecto objetivo da segurança jurídica, voltado aos postulados da estabilidade e da previsibilidade do ordenamento jurídico (calculabilidade e cognoscibilidade do direito), não se observa estado de inconstitucionalidade ou lacuna normativa, tampouco instabilidade jurídica, na regular operação dos efeitos de instituto consolidado no ordenamento jurídico, tal como a repetição de indébito, o qual, em si mesmo, também é limitado pelo próprio sistema jurídico por meio do instrumento da prescrição. Além disso, retomam-se as considerações de que a supressão das discussões judiciais sobre a recuperação de tributos indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores resultaria no atendimento da segurança jurídica não se amolda às premissas estabelecidas no capítulo 2.1 desta pesquisa.

De outro lado, ao reconhecer a incidência de determinado tributo (ISS ou ICMS) sobre as mesmas operações, a decisão proferida pela Corte impõe obrigação tributária nova àqueles contribuintes que a ele não se sujeitavam e passarão a figurar como sujeitos passivos, de modo que, como já tratado nesta pesquisa, estar-se-ia diante de hipótese equiparável à criação de lei nova e, portanto, sujeita ao princípio da irretroatividade. Também nesse caso, a aplicação dos princípios da segurança jurídica e do interesse social resultaria na regular produção de efeitos das normas jurídicas postas no ordenamento no sentido da absorção das consequências do exercício extravagante da competência tributária, viabilizando-se a repetição, e, ao mesmo tempo, na garantia da irretroatividade da imposição tributária nova para aqueles contribuintes

que a ela não se submetiam, por força da aplicação do postulado da irretroatividade, aplicável às novas interpretações, por intermédio do adequado uso da técnica da modulação de efeitos.

Da mesma forma, também neste ponto, alcança-se a compreensão de que a ressalva das ações judiciais e procedimentos administrativos em curso, embora se preste a atender parcialmente aos objetivos constitucionais, não confere solução completa ao atendimento dos postulados da segurança jurídica e do interesse social a ela adjacente, na medida em que, como já tratado, figura como estímulo à litigiosidade - gerando descrença, em certa medida, em relação ao próprio ordenamento jurídico - e acarreta desequilíbrio isonômico entre contribuintes em situação equivalente, prejudicando aqueles que se submeteram às normas jurídicas postas, confiando na presunção de constitucionalidade.

CONCLUSÃO

A investigação desenvolvida nesta pesquisa se construiu a partir da identificação dos elementos que viabilizam, fundamentam e justificam o uso da técnica da modulação de efeitos na jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Buscou-se associar a legitimação do instituto, enquanto instrumento inserido na jurisdição constitucional, ao atendimento do papel atribuído ao controle de constitucionalidade no arranjo sistêmico do Estado de Direito, situado à luz de seus pressupostos basilares, os quais, conforme a construção teórica adotada, voltam-se à limitação do poder estatal – exercida, primordialmente, por meio da estrutura da separação de poderes (que decorre da delimitação de competências estatais rigidamente circunscritas) e da proteção aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo frente ao Estado.

Nesse contexto, foram situados os pressupostos formais e materiais eleitos pelo legislador ordinário para delimitar as hipóteses nas quais a modulação de efeitos, no ordenamento jurídico brasileiro, é expressamente prevista e autorizada. Viu-se que, independentemente dessa delimitação, bem como da evolução legislativa no sentido de sua ampliação, a atribuição de eficácia prospectiva às decisões de constitucionalidade não admite o afastamento da finalidade precípua de se assegurar a máxima realização da pauta axiológica constitucional, já que, enquanto inserida na jurisdição constitucional, a modulação de efeitos somente encontrará legitimidade quando alinhada ao sentido por ela proposto e aos objetivos e conteúdos a ela inerentes.

Constatou-se, assim, que os pressupostos materiais da segurança jurídica e do interesse social, ainda que referidos em expressões diversas e vinculados a terminologias distintas em cada uma das hipóteses legais regulamentadoras do uso da técnica da modulação de efeitos, devem ser avaliados a partir da irradiação da pauta axiológica constitucional sobre as aplicações concretas do instituto. Pelas balizas propostas, a modulação de efeitos encontrará legitimidade na solução de conflitos entre princípios constitucionais de equivalente envergadura, frente aos quais será necessário um juízo de ponderação.

Uma vez identificados os pressupostos legitimadores da modulação de efeitos, direcionou-se a investigação à análise dos pontos de contato entre a sua utilização na jurisdição constitucional exercida pelo Supremo Tribunal Federal, considerada enquanto instrumento garantidor da Supremacia da Constituição, e o papel da tributação no Estado Social Democrático de Direito, nos moldes em que estabelecido pela Constituição Federal de 1988. À luz do desenvolvimento do conceito de Estado Fiscal e do pressuposto de que não há Estado de

Direito (Liberal, Democrático ou Social) sem o fenômeno da tributação (que viabiliza a concretização das funções estatais, financiando-as), bem como da noção em torno da existência de um dever fundamental de pagar tributos, identificou-se que os pilares fundantes desse modelo estrutural de Estado são refletidos no Sistema Tributário Nacional concebido pela Constituição Federal de 1988 – tanto na proteção dos direitos individuais e fundamentais dos contribuintes, veiculados pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, quanto na delimitação rígida de competências tributárias, na medida em que será por meio do exercício dessas competências que será alcançado o necessário financiamento das atividades essenciais do Estado, inclusive as necessárias a garantir a eficácia dos direitos fundamentais. Constatou-se que, sob perspectivas complementares, ambos os pontos se voltam, em última análise, ao propósito da limitação do poder de tributar.

Tais parâmetros, portanto, contextualizaram a análise dos pressupostos materiais da modulação de efeitos. Construiu-se o raciocínio de que a segurança jurídica constitui elemento indissociável da própria concepção de Estado de Direito, pilar fundamental de sua existência e de sua validação, bem como de que o dela decorre, ou com ela se confunde, a própria noção de interesse social ou interesse público, cuja materialização deverá resultar na concretização da própria segurança jurídica e possui intrínseca vinculação, também, com o princípio da dignidade da pessoa humana (o qual, por sua vez, igualmente figura como pedra fundamental do ordenamento jurídico e diretriz da interpretação das normas constitucionais).

A partir deles, empreendeu-se a correlação com o direito tributário, de modo que, nas intersecções entre seus pressupostos e elementos próprios, pudessem ser identificados de que forma a modulação de efeitos poderá ser compatível com as decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade de normas tributárias. Associou-se a segurança jurídica à previsibilidade das ações do Estado, o que, refletido no direito tributário, será percebido na garantia da eficácia das normas constitucionais que veiculam limitações ao poder de tributar e que delimitam rígidas competências para o exercício desse poder estatal.

Utilizou-se, nesse contexto, a decomposição estrutural desse princípio proposta por Humberto Ávila⁶²⁹, que o distingue em inúmeros aspectos e dimensões, sintetizados na dualidade entre seu caráter objetivo, enquanto norma geral abstrata e protetiva de interesses coletivos, e seu caráter subjetivo, enquanto norma protetiva concreta, orientada à proteção de confianças específicas. Constatou-se que a aplicação de ambas as dimensões, por serem

⁶²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 145-146.

antagônicas, deve ser harmonizada, já que, em determinadas situações, a garantia de uma pode levar à supressão da outra.

Passando-se à investigação do conteúdo semântico atribuível ao conceito de interesse social, ou interesse público, identificou-se a superação do clássico conceito administrativista de *interesse público*, de modo a dissociá-lo dos interesses privados do Estado. Observou-se que o elemento calibrador de sua realização é o princípio da dignidade da pessoa humana, o que conduz à conclusão de que, no Estado Social Democrático de Direito, não poderá existir interesse público que esteja dissociado persecução da máxima realização da segurança jurídica.

Vislumbrou-se, assim, uma aproximação direta entre a realização do interesse público (ou interesse social) e a dimensão objetiva da segurança jurídica. A exemplo da relação paradoxal existente entre as dimensões objetiva e subjetiva da segurança jurídica, vislumbrou-se, também quanto ao interesse público ou interesse social, fenômeno semelhante diante da necessária ponderação a ser empreendida quando da sua realização mediante a prestação de deveres estatais de proteção e de promoção de interesses coletivos, os quais podem resultar, eventualmente, na restrição de direitos fundamentais em seus aspectos individuais.

A técnica da modulação de efeitos, portanto, uma vez utilizada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de jurisdição constitucional, vê-se, automaticamente, inserida nesse contexto: ao passo que, de um lado, é invocada para preservar a segurança jurídica sobre determinada situação fática a ser impactada pela atividade do Poder Judiciário, sua utilização, de outro, não poderá resultar em violação da segurança do sistema jurídico como um todo, orgânica e universalmente considerado. O interesse social amolda-se ao mesmo raciocínio, na medida em que adoção da técnica em nome da preservação de excepcional interesse social não poderá resultar, ao final, na restrição de aspectos ou dimensões que compõem o interesse da coletividade, tampouco da própria segurança das relações jurídicas.

Tais constatações permitiram a conclusão de que o exercício do juízo de ponderação inerente à modulação de efeitos deverá ser parametrizado pela busca da realização da segurança jurídica em sua inteireza, considerado o equilíbrio entre todas as suas dimensões e perspectivas – nas quais se insere, indissociavelmente, o próprio interesse social. Por resultar, essencialmente, na manutenção de efeitos passados de atos normativos contrários ao direito (e, portanto, violar, naturalmente, a segurança jurídica em sua dimensão objetiva, isto é, nos aspectos da credibilidade e da estabilidade do direito), a modulação de efeitos deverá buscar a menor extensão possível dessa violação.

Partiu-se, então, para a investigação da aplicabilidade desses pressupostos ao controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária,

investigando-se sua materialização nas principais hipóteses previstas pelo legislador ordinário – declaração de inconstitucionalidade e alteração de jurisprudência dominante. Viu-se que, nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, a legitimação do uso da técnica está vinculada à existência de lacunas normativas decorrentes dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade, a partir das quais poderia ser instaurado estado de inconstitucionalidade. A partir das noções inerentes ao conceito de Estado Fiscal, identificou-se que tal estado de inconstitucionalidade poderá, em determinadas circunstâncias, estar vinculado ao denominado princípio da confiança orçamentária, segundo o qual deverão ser preservadas as expectativas estatais de arrecadação vinculada a gastos públicos necessários à implementação de direitos fundamentais – considerado o papel social da arrecadação no financiamento das atividades de concretização de direitos fundamentais e do próprio funcionamento do Estado de Direito.

Ao se examinar as modificações de jurisprudência, por sua vez, foi retomada a decomposição estrutural do princípio da segurança jurídica para se concluir que, também nessas hipóteses, a modulação de efeitos deverá se orientar pela necessidade de harmonização entre suas dimensões conflitantes, minimizando o conflito, de modo a se atingir a máxima realização possível da segurança jurídica, considerada em sua inteireza, e do interesse social a ela subjacente. Construiu-se o racional de que a modulação de efeitos, nessas hipóteses, encontrará legitimidade diante da presença dos requisitos que legitimam a proteção da confiança, voltados à existência de uma razoável base de confiança (manifestação estatal passível de gerar legítimas expectativas) e ao seu efetivo exercício por parte daquele que se pretende proteger. Vinculou-se a formação de uma base de confiança aos precedentes qualificados, que possuem relevante grau de vinculatividade, pretensão de definitividade e capacidade de generalização, sendo passíveis de orientar condutas.

Passou-se, finalmente, no capítulo 3 da pesquisa, à análise do comportamento do Supremo Tribunal Federal na concretização dos pressupostos materiais da modulação de efeitos em matéria tributária. Analisando-se o preenchimento do conteúdo semântico desses pressupostos materiais, constatou-se que, nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, a Corte vem se orientando no sentido de associar a preservação da segurança jurídica e o atendimento ao interesse social a três elementos centrais: a proteção da saúde financeira dos entes federados, a preservação das expectativas normativas decorrentes da presunção de constitucionalidade das normas que vigoraram por significativo lapso temporal e, por fim, o resguardo de direitos vindicados mediante o exercício do direito de ação, seja na esfera judicial ou administrativa, em legítima e tempestiva manifestação de inconformismo diante de determinado quadro de inconstitucionalidade.

O exame das manifestações da Corte nessa seara revela que as referências a esses princípios são, regra geral, empreendidas de forma genérica e superficial, desacompanhada de problematização voltada à análise conjunta de todas as dimensões da segurança jurídica (e mesmo do interesse social) que estariam sob risco e que, portanto, justificariam o uso da técnica da modulação de efeitos. Observam-se, regra geral, análises isoladas e limitadas a aspectos específicos e imediatos dos efeitos das decisões tomadas em sede de jurisdição constitucional, dissociadas de uma desejável contextualização em face do arranjo estrutural (globalmente considerado) desses princípios em suas respectivas irradiações no sistema jurídico como um todo.

Observou-se, também, não existir, na maior parte das discussões, o efetivo declínio das razões do juízo de ponderação entre situações de inconstitucionalidade, de concorrentes restrições entre princípios e valores de estatura constitucional, cujo exercício, em face do racional construído nessa pesquisa, constitui premissa do uso da técnica da modulação de efeitos. Constatou-se a recorrente ausência, nas manifestações da Corte, de fundamentos que demonstrassem a restrição, consciente e refletida, de determinados aspectos da segurança jurídica e do interesse social, justificado pela realização máxima possível dos objetivos constitucionais.

Constatou-se que a atuação do Tribunal, nesse aspecto, não se mostrou uniforme ao longo dos aproximadamente 14 anos desde que iniciado o uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária, o que decorre tanto de evoluções legislativas nesse período, com a inserção de novas hipóteses de legais e a consolidação da teoria da vinculação aos precedentes, quanto do próprio amadurecimento do uso do instituto e, ainda, da renovação da composição da Corte ao longo dos anos. Identificou-se uma tendência de crescente aproximação dos conceitos de segurança jurídica e de interesse social à necessidade de preservação das finanças públicas, de modo a assegurar que não venha a ser exercido o direito de repetição de indébito, geralmente por aqueles que não exerceram, até o momento da decisão, o direito de ação visando a questionar judicial ou administrativamente a cobrança respectiva. Essa aproximação, todavia, não se associa a um efetivo juízo de ponderação vinculado aos parâmetros construídos nessa pesquisa, mas, antes, vem se pautando na presunção de risco à segurança jurídica e de possíveis impactos sociais.

Nas hipóteses de modificação de jurisprudência, nota-se sucessiva evolução do entendimento da Corte no sentido da ampliação do conteúdo semântico atribuído ao conceito de *jurisprudência dominante*, passando-se de manifestações iniciais nas quais se adotou rigor na definição do conceito (restringindo-o aos parâmetros da coisa julgada, da prolação da decisão

pelo próprio Plenário da Corte e da aderência estrita ao objeto de discussão) para posicionamentos voltados ao reconhecimento da eficácia normativa (e da conseqüente aptidão para gerar pautas de conduta) de decisões proferidas em contextos diversos, por outros órgãos prolores e desvinculadas do requisito da coisa julgada. Observaram-se, contudo, inconsistências nesse processo e a necessidade de parametrização dos precedentes passíveis de constituir uma base de confiança legítima para fins de autorizar a modulação de efeitos, a ser feita a partir dos critérios objetivos vinculados à teoria da vinculação aos precedentes inserida no ordenamento jurídico brasileiro.

A análise da evolução da modulação de efeitos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária permitiu concluir, ainda, que a Corte vem admitindo desvincular-se das balizas formais expressamente previstas pelo legislador ordinário para a utilização da técnica prospectiva, adotando-a em hipóteses nas quais não se operou qualquer pronúncia de inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, não se verificou modificação de jurisprudência, muito embora tenha se configurado, autonomamente, a necessidade de se assegurar os elementos materiais da segurança jurídica e do interesse social, à luz da irradiação da própria pauta axiológica constitucional, invocada à luz da instauração de um estado de inconstitucionalidade indiretamente gerado pela decisão. Concluiu-se que a atuação do Tribunal fora dos parâmetros formais estabelecidos pelo legislador ordinário não resulta em necessária ilegitimidade da atuação da Corte.

A investigação revelou, ao final, que falta ao Supremo Tribunal Federal, no uso da técnica da modulação de efeitos em matéria tributária, sistematização, o que vem levando os precedentes da Corte sobre o tema a oscilarem e, relativamente a determinadas matérias (tais como a declaração de inconstitucionalidade de normas instituidoras de benefícios fiscais de ICMS no âmbito do a guerra fiscal, por exemplo), a revelarem aleatoriedade e casuismo.

Apesar disso, identificam-se hipóteses em que o Tribunal se aproxima dos pressupostos de legitimidade do uso da técnica considerado face ao arranjo estrutural do Estado de Direito e ao papel exercido pelo controle de constitucionalidade na concretização dos objetivos desse modelo de Estado, em especial o Estado Social Democrático de Direito estabelecido pela Constituição Federal de 1988. Tais hipóteses, alinhadas aos critérios investigados e identificados nesta pesquisa, apresentam-se como vetores para o desenvolvimento da jurisprudência do Tribunal nas modulações de efeitos em matéria tributária, aperfeiçoando-a, aproximando-se dos limites e das condições para que sua utilização se revele não apenas legítimas, mas, também e principalmente, necessária para se assegurar a máxima eficácia do Sistema Constitucional Tributário, mediante a concretização dos direitos fundamentais do

contribuinte, diretamente, pela concretização das limitações ao poder de tributar, ou indiretamente, por meio da garantia do regular exercício das competências tributárias e da manutenção das estruturas estatais de provimento desses direitos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Coisa Julgada em Matéria Tributária: relativização ou limitação? Estudo de caso da COFINS das sociedades civis. **Revista da PGFN**. Brasília, nº. 1, 2011, p. 63-82.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius. Interesse público: um conceito jurídico determinável. *In*: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; ALVES RIBEIRO, Carlos Vinícius (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**, São Paulo: Atlas, 2010.

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração de jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF**: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. Quartier Latin: São Paulo, 2011.

ANDRADE, Fábio Martins de. Comentários sobre a regulamentação da Súmula Vinculante. *In*: **Revista de informação legislativa**, v. 44, nº. 174, p. 49-72, abr./jun. 2007. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/140964> Acesso em: 26 jan. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. *In*: SARLET, Ingo (org.). **O direito público em tempos de crise: estudos em Homenagem a Ruy Ruben Ruschel**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BANDEIRA, Luiz Alberto Moniz. As políticas neoliberais e a crise na América do Sul. **Revista Brasileira de Política Internacional**, v. 45, n. 2, p. 135-146, 2002.

BARBOSA, Rui. **Atos inconstitucionais**. 3. ed. Campinas: 2009.

BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto. **Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e novo Código civil. *In*: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord). **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, ano 1, n.º. 2. p. 261-288, abr./jun. 2006.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Boletim da Faculdade de Direito**, Universidade de Coimbra, v. 81. p. 233-289, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. São Paulo: Renovar, 2008.
BITTENCOURT, C. A. Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BOCCATO, Esdras. **Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade: ponderação, subsunção e dosimetria**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.092.206/SP**. 1ª Seção. Recorrente: Indústria gráfica Dômus LTDA; Recorrido: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ23.03.2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=864595&num_registro=200802205119&data=20090323&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.144.469/PR**. 1ª Seção. Recorrente: Hubner Componentes e Ssistemas Automotivos LTD; Recorrido: Os mesmos. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. DJ 02.12.2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia_l=1025789&num_registro=200901124142&data=20161202&peticao_numero=-1&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.230.957/RS**. 1ª Seção. Recorrente: Hidro Jet Equipamentos Hidráulicos LTDA; Recorrido: Os mesmos. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. DJ 18.03.2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=25370820&num_registro=201100096836&data=20140318&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n° 1.396.488/SC**. 1ª Seção. Recorrente: Marcelo Bigolin; Recorrido: Fazenda Nacional. Rel. Ministro Humberto Martins. DJ 17.03.2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31867576&num_registro=201302521341&data=20150317&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF**. Pleno. Requerentes: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Relator Ministro Moreira Alves. DJ 16.06.1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18-MC/DF**. Pleno. Requerente: Presidente da República. Rel. Min. Menezes Direito. DJ 24.10.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557251> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18/DF**. Decisão Monocrática. Requerente: Presidente da República. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 10.09.2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=315161754&ext=.pdf> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-MC**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio – CNTC. Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 17.12.1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346704> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Relator Min. Ilmar Galvão. DJ 13.12.2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT**. Pleno. Requerente: Partido do Movimento Democrático – PMDB. Rel. Ministra Carmen Lucia. Rel. p/ acórdão Ministro Dias Toffoli. DJ 20.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.551-MC**. Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel. Min. Celso de Mello. DJ 20.04.2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266148> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.663/RS.** Pleno. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Ministro Luiz Fux. DJ 29.05.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12965010> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.797 – ED.** Pleno. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Rel. Min. Menezes Direito. DJe 28/02/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629993> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.908/SE.** Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 06.11.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751318187> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.550/RJ.** Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 06.03.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752158083> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.779/PA.** Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Alexandre de Moraes. DJ 04.12.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751544351> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794-ED/PR.** Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 25.02.2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.796/PR.** Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.08.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13194050> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.984/SC.** Pleno. Requerente: Governador do Estado do Paraná. Rel. Ministro Luiz Fux. DJ 23.09.2019. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750922213> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.171/DF.** Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Rel.: Min. Ellen Gracie. Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski. DJ 21.08.2015. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481/PR.** Pleno. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 19.05.2015. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.705/DF.** Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB. Rel. Ministro Roberto Barroso. DJ 25.10.2019. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751245338> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.985/PB.** Pleno. Requerente: Procurador Geral da República. Rel. Ministro Alexandre de Moraes. DJ 09.12.2019. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751580085> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469/DF.** Pleno. Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 03.03.2021. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.481/DF.** Pleno. Requerente: ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás. Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 04.05.2021. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741170> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.074/RR**. Pleno. Requerente: Estado de Roraima. Rel. Ministra Rosa Weber. DJ 08.03.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755255404> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento n. 805.043/RJ**. Agravante: Malvina Luterman Watkins; Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJ 01/7/2010. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=14561978&ext=.pdf> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Pet 2.859-MC**. Pleno. Requerente: Município de São Paulo; Requerido: Procurador Geral de Justiça do Estado de São Paulo. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 20.05.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=353872> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação n. 3.473 – AgR**. Pleno. Reclamante: União; Reclamado: Conselho Especial do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. Relator Min. Carlos Velloso. DJ 09.12.2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=361963> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.072.485/PR**. Pleno. Recorrentes: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA; União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 02.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753989593> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.287.019/DF**. Pleno. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros (as); Recorrido: Distrito Federal. Relator Ministro Marco Aurélio. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 25.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 168.262/SP**. Pleno. Recorridos: Estado de São Paulo; BUC & CIA LTDA. Rel. Ministro Marco Aurélio. DJ 20.04.2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=217145> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 174.478/SP**. Pleno. Recorrente: Monsanto do Brasil S/A; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. Rel. p/ Acórdão Min. Cezar Peluso. DJ 30.09.2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=221020> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 183.422/RJ**. Decisão Monocrática. Recorridos: Companhia Eletroquímica Pan Americana; União Federal. Rel. Min. Sydney Sanches. DJ 28.08.2001. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20183422%22&base=decisoese&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 197.917**. Pleno. Recorridos: Ministério Público Estadual; Câmara Municipal de Mira Estrela e Outros. Rel. Min. Maurício Corrêa. DJ 07.05.2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 240.785/MG**. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 16.12.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 267.817 – ED**. Recorrente: Fábio Salvador Bei; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Ministro Maurício Corrêa. 2ª Turma. DJ 25.4.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=51508> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 353.657**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Madeira Santo Antônio LTDA. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 07.03.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 363.852/MG**. Pleno. Recorrente: Frigorífico Mataboi LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 23.04.2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 370.682-9**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Indústrias de Embalagens Plásticas Guará LTDA. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 19.12.2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 377.457/PR**. Pleno. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C; Recorrido: União. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 381.964/MG**. Pleno. Recorrente: Savoi e Cabral Advogados Associados S/C; Recorrido: Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 19.12.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recursos Extraordinários n. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Novoquim Indústria Químicas LTDA. Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 14.11.2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 559.937 – ED /RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Vernicitec LTDA. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 14.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 574.706/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Cármen Lúcia. DJ 02.10.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-ED/PR**. Pleno. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA; Recorrido: União. Rel. Ministra Carmen Lúcia. DJ 16.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=527689> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 586.453**. Pleno. Recorrente: Fundação Petrobrás de Seguridade Social – PETROS; Recorrido: Nivaldo Mecenas Santos. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Dias Toffoli. DJ 06.06.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630014> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849/MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 593.849 – ED-segundos / MG**. Pleno. Recorrente: Parati Petróleo LTDA; Recorrido: Estado de Minas Geras. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 21.11.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14092338> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 595.838 – ED / SP**. Pleno. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA; Recorrido: União. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 08.10.2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ**. Pleno. Recorrente: Município do Rio de Janeiro; Recorrido: Barrafor Veículos LTDA. Relator Min. Edson Fachin. Relator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio. DJ 05.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 605.552-ED/RS**. Pleno. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul; Recorrido: Dermapelle Farmácia de Manipulação LTDA e Outros (as). Rel. Ministro Dias Toffoli. DJ 12.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755551254> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 628.075/PR**. Pleno. Recorrente: Gelita do Brasil LTDA; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Edson Fachin. Rel. p/ acórdão Ministro Gilmar Mendes. DJ 01.10.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753979034> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 635.688 – ED / RS**. Pleno. Recorrente: Santa Lúcia S/A; Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 30.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749973202> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 638.115-ED**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Francisco Ricardo Lopes Matias e outros (as). Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ 08.05.2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752600169> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 643.247-ED**. Pleno. Recorrente: Município de São Paulo; Recorrido: Estado de São Paulo. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 28.06.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750211164> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 651.703 – ED/PR**. Pleno. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA; Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Rel. Min. Luiz Fux. DJ 07.05.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749745629> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 669.196-ED/DF**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: Bônus Indústria e Comércio de Confecções LTDA. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 07.05.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755785045> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 704.292/PR**. Pleno. Recorrente: Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR; Recorrido: Terezinha de Jesus Silva. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 03.08.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13277777> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 718.874 – ED/RS**. Pleno. Recorrente: União; Recorrido: José Carlos Staniszewski. Relator Min. Alexandre de Moraes. DJ 12.09.2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748182228> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 723.651/PR**. Pleno. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho; Recorrido: União. Rel. Min. Marco Aurélio. DJ 05.08.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11465344> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284/SC**. Pleno. Recorrente: Projotec Construções LTDA; Recorrido: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/SC. Relator Ministro Dias Toffoli. DJ 22.09.2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 851.108/SP**. Pleno. Recorrente: Estado de São Paulo; Recorrido: Vanessa Regina Andreatta. Relator Min. Dias Toffoli. DJ 20.04.2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 879.773/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo; Recorrido: Maria Del Pilar Gigena Rodriguez. Rel. Min. Roberto Barroso. DJ 02/10/2015. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307851363&ext=.pdf> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário com Agravo n. 957.650 – ED/AM**. Pleno. Recorrente: Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA; Recorrido: Drogarias Santo Remédio LTDA. Rel. Min. Teori Zavascki. Pleno, DJ 18.11.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12048012> Acesso em: 18/06/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Revisão Criminal n. 4.603/SP**. Requerente: Abrão Elias Filho; Requerido: Tribunal da Alçada Criminal do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Relator para acórdão Ministro Djaci Falcão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345796> Acesso em: 18/06/2021.

BRASÍLIA, DF, 6 nov. 1980. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345796>. Acesso em: 3 maio 2020.

BRUST, Leo. A interpretação conforme a Constituição e as sentenças manipulativas. **Revista Direito GV**, v. 5, n. 2, p. 507-526, 2009.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. A Lei n. 9.868/99 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade da fiscalização em direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º. 59/122, São Paulo: Dialética, ago. 2000.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBONELL, Miguel. Marbury *versus* Madison: en los orígenes de la supremacía constitucional y el control de constitucionalidad. **Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional**, v. 5. p. 289-300, 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais: competência dos tribunais superiores para fixá-la – questões conexas. *In*: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antônio; NERY JR., Nelson. **Efeitos *ex nunc* e as decisões do STJ**. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.

CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira de. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2015. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

CARVALHO NETTO, Menelick de. A contribuição do direito administrativo focado da ótica do administrado para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade as leis no Brasil: um pequeno exercício de teoria da Constituição. *In*: **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**. v. n.º. 68, abr./jun. 2002, p. 67-84.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. edição. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. *In*: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (org.). **Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos. *In*: DERZI, Mizabel Abreu Machado (coord.). **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário**. XIV Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. ICMS interestadual: mudanças advindas da EC 87/205 e Convênio ICMS 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 141, p. 37-50, 2019.

CHAMBARELLI, Guilherme; ROLIZ, Thales Maciel. A modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (org.). **Temas de processo tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

CORREIA NETO, Celso, *et. al.* **A Guerra Fiscal em ICMS e o Papel do Supremo Tribunal Federal: Precedentes e Desafios**. EALR, v. 9, n.º. 2, p. 35-56, Brasília, ago. 2018.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. O processo civil no estado constitucional e os fundamentos do projeto do novo Código de processo civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 37, n.º. 209. p. 349-374, jul. 2012.

DANTAS, Bruno. **Repercussão geral**: perspectivas históricas, dogmática e de direito comparado – questões processuais. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações ao poder de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DOLINGER, Jacob. The influence of American constitutional law on the Brazilian legal system. **The American Journal of Comparative Law**, v. 38, n.º. 4. p. 803-837, 1990.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. O Novo CPC e a vinculação aos precedentes: breves considerações. *In*: ARAUJO, Raul; MARCONI, Cid; ASFOR ROCHA, Tiago (org.). **Temas atuais e polêmicos na justiça federal**. Salvador: JusPodivm, 2018. cap. 7.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Reforma do Judiciário: observações sobre o parecer do relator. Aula inaugural proferida na Faculdade de Direito da USP. **Coleção Estudos Documentos e Debates do Irs. São Paulo**: [s.n.], 1997, p. 14.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. *In*: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). **O Supremo por seus assessores**. São Paulo: Almedina, 2014.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

FUCK, Luciano Felício. **Supremo Tribunal Federal e a concretização dos direitos fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro**. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

GALLOTTI, Maria Isabel. A declaração de inconstitucionalidade das leis e seus efeitos. **Revista de Direito Administrativo**, v. 170. p. 18-40, 1987. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/45598/44003>. Acesso em: 28 abr. 2020.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoría general del derecho y del Estado**. México: Imprenta, 1969.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Batista Machado. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

KIM, Richard Pae; BARREIRO, Camila da Silva. Supremo Tribunal Federal e a modulação de efeitos de suas decisões. *In*: FUX, Luiz; BODART, Bruno; MELLO, Fernando Pessoa da Silveira (coord.). **A Constituição da República segundo ministros, juízes, auxiliares e assessores do STF**. Salvador: JusPodivm, 2018.

KNIJNIK, Danilo. O princípio da segurança jurídica no direito administrativo e constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, nº. 35/205, Porto Alegre, 1995.

KRELL, Andreas J. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL; ERNEST YOUNG. **Os desafios do contencioso tributário brasileiro**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf> Acesso em: 07 mai. 2021.

LIMA NETO, Manuel Cavalcante. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 17, n.º. 87. p. 66-84, jul./ago. 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Recurso extraordinário e recurso especial: do jus litigatoris ao jus constitutionis**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão geral no recurso extraordinário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei 9.868, de 10/11/1999**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MEDEIROS, Rui. **A decisão de inconstitucionalidade: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade**. Lisboa: Universidade Católica, 1999.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **A teoria das constituições rígidas**. São Paulo: José Bushatsky, 1980.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. A nulidade da lei inconstitucional e seus efeitos. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 11, nº. 11, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Ibdc, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. Proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais. *In*: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). **Direitos fundamentais e estado constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 372-400.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

MOUFFE, Chantal. Pensando a democracia moderna com e contra Carl Schmitt. Menelick de Carvalho Netto [Trad.]. **Cadernos da Escola do Legislativo**, Belo Horizonte, p. 91-107, 1994.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O princípio do estado fiscal**. Coimbra: Coimbra, 2000.

OSÓRIO, Fábio Medina. Existe uma supremacia do interesse público sobre o privado no direito administrativo brasileiro? **Revista de Direito Administrativo**, nº. 220, p. 69-107, abr./jun. 2000.

OTERO, Paulo. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 2013. v. I.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA NETTO, Antônio Alves. Modulação temporal de efeitos em matéria tributária em favor do estado: dificuldades e possibilidades. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

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

PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS: argumentos consequentialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista dos Tribunais**, v. 980, ano 106, p. 35-48, São Paulo: RT, jun. 2017.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019. v. IV: coisa julgada. p. 133-156.

REALE, Miguel. **O estado democrático de direito e o conflito das ideologias**. São Paulo: Saraiva, 1999.

RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 178/25.

RIBEIRO, Diego Diniz; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **Processo tributário analítico**. v. IV: coisa julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 97-132.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. FISCOSOFT, 2014/3411. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-deconstitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-aseguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao> Acesso em: 2 jul. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º. 21, p. 1-39, mar./abr./mai. 2010. Disponível em: <https://www.olibat.com.br/documentos/SARLET.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2020.

SCHMITT, Carl; AYALA, Francisco. **Teoría de la constitución**. Madrid: Alianza, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHWARTZ, Bernard. **A history of the Supreme Court**. Oxford: Oxford University Press, 1993.

SERRANO, Franklin; SUMMA, Ricardo. Política macroeconômica, crescimento e distribuição de renda na economia brasileira dos anos 2000. **Observatório da economia global**, n.º. 6, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, José Afonso da. **O constitucionalismo brasileiro**: evolução institucional. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Renata Elaine. Modulação dos efeitos da decisão em matéria tributária: possibilidade ou não de “restringir os efeitos daquela declaração”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.º. 170, p. 52-63, nov. 2009.

SILVEIRA, José Néri. A dimensão política do Judiciário e a nova Constituição. **Arquivos do Ministério da Justiça**, v. 41, n.º. 173, p. 49-66, jul./set. 1988.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SUNDFELD, Carlos Ari; JURKSAITIS, Guilherme Jardim. Uma lei para dar mais segurança jurídica ao direito público e ao controle. *In*: LEAL, Fernando; MENDONÇA, José Vicente Santos de (coord.). **Transformações do direito administrativo: consequencialismo e estratégias regulatórias**. Rio de Janeiro, UERJ/FGV-Rio, 2017.

TARUFFO, Michele. Precedente y jurisprudencia. **Precedente – Revista Jurídica: Anuário Jurídico**, p. 86-99, dez., 2007. Disponível em: <https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/precedente/article/view/1434/1831>. Acesso em: 5 mai. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, p. 1-18, out./nov./dez., 2005. Disponível em: www.direitodoestado.com.br Acesso em: 12 jun. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TRIBE, Laurence H. **American constitutional law**. 3. ed. Nova Iorque: The Foundation Press, 2000. v. I.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Precedentes. *In*: WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Temas essenciais do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

WARAT, Luís Alberto. **Introdução geral ao direito**: a epistemologia jurídica da modernidade. Porto Alegre: Fabris, 1995. v. II.