

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

THIAGO SILVEIRA COSTA PINTO

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS
69/STF, 1.093/STF e 745/STF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para conclusão da graduação em
Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

ORIENTADOR: PROF. DR. LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA

BRASÍLIA

2022

THIAGO SILVEIRA COSTA PINTO

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS
69/STF, 1.093/STF e 745/STF**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para conclusão da graduação
em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Banca realizada em 23 de junho de 2022

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Prof. Me. Alberto de Medeiros Filho

Prof.^a Dra. Maria Rita Ferragut

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS TEMAS
69/STF, 1.093/STF e 745/STF**

Thiago Silveira Costa Pinto

RESUMO

Desde o aumento da modulação de efeitos em processos tributários de competência do Supremo Tribunal Federal, diversas discussões relacionadas à adoção do instituto vêm ocorrendo. Este estudo terá como foco a análise da legalidade do método em *leading cases* tributários sob a ótica dos argumentos apresentados pelos Ministros nos julgamentos dos Temas nº. 69, 1.093 e 745, todos do STF.

A partir do exame dos fundamentos externados nas decisões, este trabalho espera esclarecer se a modulação dos efeitos estava de acordo com os requisitos legais – segurança jurídica e interesse social. Portanto, após reunir todos esses dados, será possível definir as possíveis tendências que devem se concretizar em um futuro próximo.

Palavras-chave: Modulação de efeitos. Tributário. Segurança jurídica. Interesse social.

ABSTRACT

Since the increase in the modulation of effects on decisions in tax leading cases within the jurisdiction of the Federal Supreme Court, several discussions related to the adoption of the institute have been taking place. This study will focus on the analysis of the legality of the method in tax leading cases from the perspective of the arguments presented by the Supreme Court Justices on the trial of the Court Issues no. 69, 1093 and 745.

From the examination of the grounds of the decisions, this work intends to provide clarification whether the modulation of the effects was in accordance with the legal requirements – i.e. legal certainty and social interest – or not. After that, once all this information is gathered, we shall be able to analyze the possible next Court trends that should come in the near future.

Keywords: Modulation of effects. Tax. Legal certainty. Social interest.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1.CONTEXTO HISTÓRICO	9
2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706 (TEMA Nº 69).....	14
2.1 DESCRITIVO HISTÓRICO	14
2.2 ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO	22
3. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.287.019 (TEMA Nº 1.093).....	25
3.1 DESCRITIVO HISTÓRICO	25
3.2 ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO	31
4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139 (TEMA Nº 745)	35
4.1 DESCRITIVO HISTÓRICO	35
4.2 ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO	40
CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47

INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal, com o advento da Constituição Federal de 1988, ficou encarregado de realizar o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos e também realizar o controle da omissão inconstitucional¹. Diante disso, cabe à Corte julgar casos envolvendo a aplicabilidade ou interpretação de dispositivos constitucionais.

O controle concentrado é, historicamente, realizado por uma Corte Constitucional incumbida de realizar a análise de ações individuais voltadas para a defesa de posições subjetivas, sendo assim considerado o modelo europeu ou austríaco. Ao passo que, no modelo de controle de constitucionalidade difuso, exemplificado pelo sistema americano, é possível que o controle seja feito por qualquer órgão judicial ao analisar um caso concreto.²

Não obstante a aparente oposição entre os modelos, controle difuso e concentrado, alguns países, incluído o Brasil, optaram por adotar os dois sistemas. Ele é também chamado de modelo misto e, nas palavras do Professor Paulo Bonavides, é oriundo da evolução doutrinária³.

Ademais, a Constituição Federal, por vontade do legislador, regulamenta as bases do sistema tributário brasileiro. Como consequência, não é raro que a Suprema Corte se debruce sobre questões puramente tributárias. Nesse sentido, contribuintes e fisco buscam no Supremo Tribunal Federal a solução para suas respectivas demandas, seja pela via difusa ou concentrada.

Acerca desse ponto, importante ressaltar que, por meio do instituto da Repercussão Geral, até mesmo processos que chegam ao tribunal pela via difusa possuem efeito vinculante para os demais processos de mesma temática, conforme art. 1.039 do Código de Processo Civil⁴.

¹ MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1033.

² MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 1116-1117.

³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004, p. 325.

⁴ Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

Diante desse efeito vinculante para todo o judiciário, decisões em matéria tributária possuem grande impacto financeiro, seja para os contribuintes, seja para o erário⁵. Portanto, objetivando reduzir os impactos dessas decisões, o tribunal passou a adotar a controversa figura da modulação temporal dos efeitos em algumas de suas decisões.

Dada a novidade do tema, o presente trabalho se desenvolve a partir da análise dos requisitos do instituto a fim de verificar a rigorosidade do seu cumprimento no caso concreto. Para realizar o exame dessas questões, o presente trabalho abordará a chamada "tese do século" - RE nº 574.706 - onde, em 15/03/2017, foi fixado o seguinte " O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

Ocorre que, apesar do mérito ter sido julgado em 2017, o Tribunal houve por bem, em sessão realizada em 13/05/2021, julgar parcialmente procedentes os Embargos de Declaração opostos em face do acórdão a fim de modular os efeitos da decisão.

O caso selecionado demonstra-se emblemático em decorrência de dois fatores (i) o longo lapso temporal até a modulação e (ii) a grande repercussão em virtude das vultuosas montas envolvidas. Diante disso, será possível extrair as razões determinantes para a aplicação do instrumento da modulação de efeitos no caso e realizar o enfrentamento com as hipóteses legalmente estabelecidas.

De igual maneira, será objeto de análise a relação entre o impacto econômico do julgamento tributário em discussão e a modulação de efeitos da decisão, visto que essa é uma matéria levantada nos julgados. Ainda nesse aspecto, uma prática da Procuradoria da Fazenda Nacional em sua atuação nos tribunais superiores tem sido a de demonstrar o vultuoso impacto financeiro da decisão, conforme descrito pelo Professor José Maria Arruda de Andrade:

De forma recorrente, a Procuradoria, em seu papel normal de advocacia de interesses (Ministério da Fazenda ou Secretarias de Fazenda) e não de justiça imparcial, recorre a argumentos de risco fiscal, apresentando uma conta do impacto no orçamento da decisão recém-formada pelo judiciário.⁶

Além do caso exposto acima, também será objeto do presente trabalho o RE nº 1.287.019, onde foi assentada a invalidade "da cobrança, em operação interestadual

⁵ Nesse sentido, veja a "Tese do Século", onde era previsto um impacto de 120,1 bilhões aos cofres públicos. TRISOTTO, Fernanda. **Decisão do STF sobre 'tese do século' pode gerar impacto de R\$ 120,1 bilhões para governo, diz instituição ligada ao Senado**. Extra Globo, 2021. Disponível em: <<https://extra.globo.com/economia/decisao-do-stf-sobre-tese-do-seculo-pode-gerar-impacto-de-1201-bilhoes-para-governo-diz-instituicao-ligada-ao-senado-25041569.html>>. Acesso em: 1, outubro de 2021.

⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018, p. 478.

envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora".

O ponto relevante do julgado em questão refere-se à tese de limitação de efeitos aplicada no presente caso, onde o Tribunal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio nº 93/2015 para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), ressalvadas as ações judiciais em curso.

Em uma análise prévia, é evidente a diferença entre a limitação de efeitos aplicada no RE nº 574.706, onde o julgado produz efeitos após o julgamento de mérito, e a aplicada no RE nº 1.287.019, onde a decisão produzirá efeitos, com relação a maior parte das cláusulas do convênio, no exercício fiscal seguinte ao do julgamento (2022).

Além disso, outro ponto relevante e identificável de plano é o marco temporal fixado para que as ações judiciais de mesma temática se enquadrem na hipótese de ressalva à modulação de efeitos. Uma vez que em ambos os casos estariam ressalvadas da limitação de efeitos as ações judiciais ajuizadas até o julgamento de mérito.

Por fim, o presente trabalho também fará a análise do RE nº 714.139, onde foi fixada a tese "adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços". No caso, após a suspensão do julgamento, foi estabelecido que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, ocorrido em 05/02/2021.

Trata-se de um julgamento mais recente e que se utilizou de um procedimento inovador. Dessa forma, a partir das análises das diferenças de posicionamentos expostos no julgamento deste *leading case* será possível aferir tendências e efeitos da modulação de efeitos em um futuro próximo.

Considerando a relação da modulação de efeitos com o princípio da segurança jurídica, também há o debate acerca da possibilidade da adoção do instituto com base neste princípio em favor do fisco. Isso porque, conforme entendimento de Humberto Ávila, o princípio da segurança jurídica não poderia ser utilizado em favor do Estado frente ao contribuinte, a saber:

Por fim, todos os outros fundamentos fazem com que o conceito de segurança jurídica, especialmente o conceito de segurança jurídico-tributária, seja um conceito protetivo do cidadão em face do Estado, e não protetivo do Estado em face do cidadão.⁷

A construção do controle de constitucionalidade, a criação do instituto da modulação de efeitos e a sua aplicação em casos de matéria tributária serão os pontos focais do presente trabalho. Dessa forma, espera-se, a partir da análise dos casos concretos apresentados, extrair-se as razões para aplicação do instrumento e os potenciais impactos jurídicos e econômicos dessas decisões.

Para alcançar esses objetivos, o presente trabalho abordará, em tópicos distintos, o contexto histórico da modulação de efeitos, a utilização do instrumento no RE nº 574.706, no RE nº 1.287.019, e no RE nº 714.139 com as suas respectivas consequências. A análise perpassará pelas hipóteses e requisitos legais para utilização do instituto e pela doutrina sobre o tema.

1. CONTEXTO HISTÓRICO

Conforme mencionado, os controles difuso e concentrado são inspirados nos modelos americano e austríaco, respectivamente. Ocorre que as distinções não se resumem ao órgão que poderá ou não ser dotado de jurisdição constitucional.

De acordo com Luís Fernando Sgarbossa e Geziela Iensue⁸, o modelo estadunidense adota a teoria da nulidade da lei inconstitucional, onde a decisão de inconstitucionalidade é, tão somente, a declaração de uma situação pré-existente. Ou seja, a inconstitucionalidade da norma é incontornável e insanável, conseqüentemente, a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc*.

⁷ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571.

⁸ SGARBOSSA, Luís Fernando; IENSUE, Geziela. **A Mitigação da Nulidade da Lei Inconstitucional**. Fortaleza. Pensar Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, 2016. Disponível em <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3706>>. Acesso em: 3, junho de 2022. P. 882.

Ainda segundo Sgarbossa e Iensue, em sentido contrário, o modelo austríaco, sob influência de Hans Kelsen, adota a teoria da anulabilidade, onde a norma julgada inconstitucional é considerada válida até a decisão pela inconstitucionalidade. Logo, a decisão pela inconstitucionalidade produziria efeitos *ex nunc*.⁹

Tal discussão cinge-se no dilema entre a teoria da anulabilidade e da nulidade da norma inconstitucional. Desse modo, o Brasil optou por aderir à corrente da nulidade da norma constitucional, conforme descrito pelo Professor Luís Roberto Barroso:

Como visto, prevalece no Brasil, em sede doutrinária e jurisprudencial, com chancela do Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que lei inconstitucional é nula de pleno direito e que a decisão de inconstitucionalidade tem eficácia retroativa, restando inválidos todos os atos praticados com base na lei impugnada. A Constituição brasileira não contempla a possibilidade, admitida expressamente na Carta portuguesa, de limitação dos efeitos retroativos da decisão de inconstitucionalidade (v., supra). E, assim, como regra geral, os tribunais permaneceram fiéis ao dogma da nulidade da lei inconstitucional.¹⁰

O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de uma norma, proclama a invalidade do dispositivo desde a sua origem, isto é, com efeitos *ex tunc*¹¹. Não obstante, conforme abordado acima, excepcionalmente, há a possibilidade de se modular os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade a fim de conferir validade por um período à essa norma.

Isso porque, conforme leciona Barroso, o Supremo Tribunal Federal, em hipóteses excepcionais, “admite o temperamento da regra geral, suprimindo ou atenuando o caráter retroativo do pronunciamento de inconstitucionalidade, em nome de valores como boa-fé, justiça e segurança jurídica.”¹²

Nesse primeiro ponto é que se verifica a primeira grande discussão. Parte da doutrina entende que a norma declarada inconstitucional por meio do controle de constitucionalidade estaria expurgada do ordenamento jurídico, conforme exposto pelo Professor Gilmar Mendes:

⁹ SGARBOSSA, Luís Fernando; IENSUE, Geziela. **A Mitigação da Nulidade da Lei Inconstitucional**. Fortaleza. Pensar Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, 2016. Disponível em <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3706>>. Acesso em: 3, junho de 2022. P. 883.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª. edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 35.

¹¹ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 518.

¹² BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª. edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 35.

Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual “*the unconstitutional statute is not law at all*”, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se a favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade.¹³

Por isso, a modulação de efeitos estaria além desse entendimento, indo de encontro ao pensamento de, inclusive, alguns Ministros da Suprema Corte. Exemplificando, o Ministro Marco Aurélio, aposentado recentemente, votou contrário à todas as propostas de modulação de efeitos.¹⁴

Decerto, o instrumento não é uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque a Lei 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, inseriu a modulação de efeitos em seu artigo 27.

O próprio dispositivo sofreu críticas em relação à sua constitucionalidade, justamente por flexionar o dogma da nulidade, conforme afirmado por Barroso:

Registre-se, a bem da verdade, que a providência contida no art. 27 da Lei n. 9.868/99 era reclamada por parte da doutrina, e, com efeito, a flexibilização do dogma da nulidade da lei inconstitucional foi saudada como positiva por juristas que nela viram a concessão de uma “margem de manobra” para o Judiciário ponderar interesses em disputa. A inovação tem sido utilizada com moderação e prudência pelo Supremo Tribunal Federal, em hipóteses raras e excepcionais, que não provocaram maior reação.¹⁵

Ocorre que a legislação em questão se aplica somente para o controle abstrato de constitucionalidade. Ou seja, poderia o Supremo Tribunal Federal aplicar o instrumento no controle de constitucionalidade concreto?

Segundo o Professor Gilmar Mendes, a limitação de efeitos pode ser aplicada nas duas hipóteses, a saber:

Não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeito é apanágio do controle judicial de constitucionalidade como um todo, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental.¹⁶

No julgamento do RE 197.917, ocorrido em 06/06/2002, o Ministro enfrenta a possibilidade da aplicação do instituto, na época previsto apenas na Lei 9.868/1999, ao

¹³ MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1405.

¹⁴ BACELO, Joice. **Marco Aurélio nega todos os pedidos de modulação**. Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/21/marco-aurelio-nega-todos-os-pedidos-de-modulacao.ghml>>. Acesso em: 3, outubro de 2021.

¹⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª. edição. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 38.

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1432.

controle difuso de constitucionalidade a partir da análise do modelo americano. A conclusão alcançada é no sentido de que “o sistema difuso ou incidental mais tradicional do mundo passou a admitir a mitigação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade e, em casos determinados, acolheu até mesmo a pura declaração de inconstitucionalidade com efeito exclusivamente pro futuro...”.¹⁷

Nesse mesmo sentido, Lenio Luiz Streck esclarece:

Muito embora a possibilidade de modulação de efeitos seja, no Brasil, uma inovação que vem causando surpresa, não se pode esquecer que, mesmo nos Estados Unidos, de onde derivou o efeito *ex tunc* adotado pela sistemática brasileira, passou-se a admitir, após a Grande Depressão, a necessidade de se estabelecerem limites à declaração de inconstitucionalidade. Assim, a *Supreme Court* vem considerando, em diversos casos, o problema proposto pela eficácia retroativa de juízos de inconstitucionalidade a propósito de processos criminais, pois, se as leis nunca existiram, todas as condenações com base nessa lei seriam nulas. Portanto, não há uma posição linear ou ortodoxa que aponte para o fato de que o efeito *ex tunc* seja do judicial review norte-americano e o *ex nunc* do sistema continental-europeu.¹⁸

De modo a solucionar a controvérsia, o Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 927, §3º, previu a possibilidade da modulação temporal dos efeitos da decisão sem fazer distinção sobre a via difusa ou concentrada e, tampouco, fazendo menção à necessidade de quórum qualificado. O que pacificou a possibilidade da limitação de muitas das decisões de grande impacto financeiro em casos de matéria eminentemente tributária sob análise pela via difusa.

Não obstante a possibilidade da modulação de efeitos em Recursos Extraordinários, o dispositivo do CPC condiciona o instrumento à "hipótese de alteração de jurisprudência dominante", enquanto que o art. 27 da Lei 9.868/1999 condiciona a limitação à aprovação por maioria de dois terços do colegiado. No entanto, cabe ressaltar que, a partir égide do novo Código de Processo Civil, há uma norma geral com a previsão expressa do instituto, ao passo que a Lei 9.868/1999 se trata de uma norma específica para o julgamento de ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade.

¹⁷ Estes são os exatos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 197.917, conforme se verifica do inteiro teor do acórdão disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847>>. Acesso em: 01 maio. 2022. p. 43.

¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 449-450.

O Ministro Ricardo Lewandowski, ao proferir o seu voto no julgamento dos Embargos de Declaração opostos no RE nº 574.706, que será pormenorizado abaixo, deixa claro que a Lei 9.868/1999 aplica-se ao controle de constitucionalidade em abstrato.¹⁹

Desse modo, o principal impasse entre as duas normas é a necessidade do quórum qualificado para a adoção da modulação dos efeitos da decisão, uma vez que o art. 27 da Lei 9.868/1999 prevê a necessidade de aprovação por maioria de dois terços do colegiado, ao passo que o §3º do art. 927 do CPC não faz menção ao quórum necessário. Ou seja, põe-se em pauta a seguinte questão: haveria a exigência de quórum qualificado para a modulação de efeitos em decisão proferida em ação de controle difuso?

O pleno do Supremo Tribunal federal enfrentou essa problemática na questão de ordem proposta no julgamento de Embargos de Declaração no RE 638.115, decidindo que a maioria absoluta seria a regra de quórum aplicada ao caso.

Sobre a questão de ordem, a Min. Rosa Weber votou nos seguintes termos:

Na época, o Ministro Luís Roberto acho que não era ainda Ministro da Casa, mas havia parecer de Sua Excelência nos autos, e defendi exatamente essa posição: não havendo declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o *quorum* a aplicar não eram os dois terços do artigo 27 da Lei de Regência das Ações de Controle Concentrado, e sim a maioria - no caso, seis - absoluta.²⁰

Nessa perspectiva, o quórum de dois terços do colegiado deveria ser observado apenas quando se estiver diante de uma declaração de inconstitucionalidade ou ato normativo. De toda forma, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri e Aline Nunes dos Santos, a ideia da modulação de efeitos possui inegável relação com a própria ideia de segurança jurídica.²¹

Não há como se negar a relevância do instituto no ordenamento jurídico a fim de atender aos princípios da não surpresa e da segurança jurídica. Nessa perspectiva, Luiz Alberto Gurgel de Faria esclarece:

¹⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 131-132.

²⁰ Estes são os exatos termos do voto da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 638.115, conforme se verifica do inteiro teor do acórdão disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343028472&ext=.pdf>>. Acesso em: 01 maio. 2022. p. 49.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Aline Nunes dos. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal **In Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, org. Sacha Calmon Navarro Coêlho. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 111.

Não se pode olvidar que a modificação de precedente observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. Há um claro intento de evitar as mudanças repentinas de interpretações firmadas nos tribunais.²²

Nessa mesma linha conclui o Professor Jorge Octávio Lavocat Galvão:

Com relação à modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis em matéria tributária, tentou-se demonstrar que, ao contrário do sustentado pela maioria dos tributaristas, a adoção da prática de dotar de efeitos prospectivos ilimitados às decisões de inconstitucionalidade parece gerar benefícios sociais que superam, em muito, as consequências negativas mencionadas pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal que votaram com a maioria no Recurso Extraordinário nº 363.852.²³

Pelo exposto, com base no art. 27 da Lei 9.868/1999 e art. 927, §3º, do CPC, os requisitos para a limitação de efeitos ser adotada nos casos de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade seria a alteração de jurisprudência dominante e razões de "interesse social" e "segurança jurídica", ressaltando que, quando se está diante de uma declaração de inconstitucionalidade de norma ou de controle de constitucionalidade concentrado, há ainda o requisito adicional de aprovação por 2 terços do colegiado.

2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706 (TEMA Nº 69)

2.1. DESCRITIVO HISTÓRICO

O presente trabalho iniciará a análise a partir do julgamento do tema de Repercussão Geral nº 69. Nessa perspectiva, o presente capítulo fará o breve resumo das razões expostas pelas partes e as razões de decidir do colegiado, onde restou deliberado pela aplicação da modulação de efeitos da decisão.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda em face de acórdão do TRF4 que decidiu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Desse modo, pugna que seja reconhecida a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

²² FARIA, L. A. G. Cinco Anos do Novo CPC: a importância dos precedentes” **In Avanços do Sistema de Justiça: Os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil**, org. Felipe Santa Cruz, Luiz Fux & André Godinho, 289-308. Brasília: OAB Editora, 2021, p. 303.

²³ GALVAO, Jorge Octávio Lavocat. **Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: mitos, consequências e arranjos institucionais ideais**. Direito Público, [S.l.], v. 15, n. 84, jan. 2019. ISSN 2236-1766. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3313>>. Acesso em: 03 out. 2021. p. 15.

A União Federal, por outro lado, sustentava pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o ICMS é incluído no preço de venda das mercadorias. Desse modo, integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.²⁴

De início, em 03/01/2008, o caso foi distribuído à relatoria da Ministra Cármen Lúcia e teve sua repercussão geral reconhecida em plenário, tendo sido delimitada a controvérsia constitucional como “inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.” (Tema nº 69 de Repercussão Geral)

Nessa perspectiva, em 09/03/2017, o caso teve o julgamento de mérito iniciado. Ao final, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Com a publicação do acórdão, ocorrida em 02/10/2017, a União Federal opôs os competentes aclaratórios sustentando a necessidade de modulação de efeitos da decisão. Dessa forma, aponta que houve rompimento do entendimento jurisprudencial, nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre destacar que a presente pretensão envolve uma tese que claramente rompe com o entendimento histórico dos nossos tribunais, em que pese o RE 240.785, tem potencial de contágio sobre outras exações - da União e dos demais entes - e promove profundas alterações no sistema jurídico tributário.²⁵

Sustenta ainda, como forma de subsidiar o pedido de modulação de efeitos, que a decisão de mérito do Tribunal “(i) atinge profundamente o sistema tributário brasileiro, podendo alcançar um sem número de tributos; (ii) provocará uma mudança dos preços relativos da economia (beneficiando os maiores contribuintes do ICMS); (iii) impõe uma reforma tributária (sem garantias que se crie um sistema melhor que o sistema atual, mas aquele que for possível); (iv) possibilita restituições que implicarão em vultosas transferências de riqueza dentro da sociedade.”

Nesse contexto, em 13/05/2021, passados mais de 13 anos da distribuição à Suprema Corte e mais de 3 anos da publicação do acórdão de mérito, o Tribunal julgou os Embargos

²⁴ Estes são os exatos termos das Contrarrazões ao Recurso Extraordinário apresentadas pela Fazenda Nacional nos autos do RE nº 574.706, conforme se verifica do inteiro teor da peça disponível em < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=213535&prcID=2585258#>> Acesso em 02 maio 2022. p. 2.

²⁵ Conforme se verifica nos Embargos de Declaração opostos no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=694813154&prcID=2585258#>> Acesso em 02 maio 2022. p. 17.

de Declaração no sentido de acolher, em parte, para modular os efeitos do julgado a fim de que produza efeitos após 15/03/2017 - data em que julgado o mérito. Na oportunidade, foram ressaltadas da modulação as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Nos termos do voto da relatora, Cármen Lúcia, houve uma ruptura da jurisprudência dominante sobre o Tema. Isso porque o entendimento do STJ era em sentido contrário e a União Federal realizou o seu planejamento com base neste entendimento, a saber:

Como enfatizado em alguns dos votos vencidos, a orientação deste Supremo Tribunal, em sede de repercussão geral, rompe com a jurisprudência até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça. Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República...²⁶

Além disso, também deixa claro o possível impacto orçamentário da decisão, ao afirmar que “Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República”.

Apesar de discordar quanto ao critério a ser adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (ICMS destacado ou ICMS efetivamente pago), o Min. Nunes Marques acompanhou a Ministra Relatora na proposta de modulação e esclareceu o seguinte sobre o impacto financeiro:

Não estamos diante de qualquer valor indevidamente recolhido pelo contribuinte e possível de ser restituído, mas sim de um quadro excepcional que, em seu conjunto, põe em risco a própria estruturação do Estado e do respectivo equilíbrio orçamentário e financeiro deste.²⁷

Além do impacto financeiro, o Ministro considera também a segurança jurídica ao afirmar que:

Apenas reforço a conclusão já alcançada pela Relatora de compreender que a análise quanto à mudança de entendimento deve considerar os pronunciamentos como um

²⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 41.

²⁷ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 48.

todo, em verdadeiro diálogo institucional que impõe ao Poder Judiciário o dever de conferir segurança jurídica, no que considerada à estabilização de expectativas.²⁸

Por sua vez, o Min. Alexandre de Moraes, ao acompanhar a relatora, faz a seguinte abordagem acerca da segurança jurídica:

E o Superior Tribunal de Justiça tinha entendimento sumulado em sentido diametralmente oposto, conforme faziam certo os enunciados 68 e 94 de sua Súmula de jurisprudência (revogados em 27/3/2019):

Súmula 68: A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO PIS.

Súmula 94: A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL.

Portanto, está mais do que evidenciada a viragem jurisprudencial, fator que habilita o SUPREMO a modular os efeitos de sua decisão, conforme autoriza o § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil de 2015...²⁹

Quanto ao impacto financeiro, aduz o seguinte:

A realidade das finanças públicas do País justifica essa excepcional modulação, em vista do interesse público na preservação, tanto quanto possível, da higidez fiscal do Estado, em prol da continuidade dos esforços de enfrentamento da pandemia da Covid-19, e de outras ações governamentais de relevância social.³⁰

O Ministro Roberto Barroso houve por bem em acompanhar a relatora e, em breve voto, fundamentou a sua posição na segurança jurídica, a saber:

De modo que estou bastante convencido, e penso, na mesma linha da Relatora, de que, em 15 de março de 2017, o Supremo Tribunal Federal, pela maioria de seis a quatro, alterou uma jurisprudência que vigorava há muitos anos.

E aí, mesmo antes da mudança do Código de Processo Civil - ainda como advogado -, eu mesmo defendi, em parecer, perante esse Tribunal, a tese de que, em matéria

²⁸ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 49.

²⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 84.

³⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 87.

tributária, a mudança de jurisprudência somente pode produzir efeitos prospectivos.³¹

Nessa mesma linha, o Ministro Dias Toffoli fundamenta a sua posição, pela modulação de efeitos, na segurança jurídica e no impacto orçamentário, conforme explicitado em seu voto:

Portanto, somente com o acórdão ora embargado é que houve, de fato, a efetiva guinada jurisprudencial a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Não há dúvida de que isso provocou ruptura na segurança jurídica em torno do assunto e também em torno de diversos outros pontos do sistema tributário.

(...)

O cenário atual, contudo, a meu ver, não permite tamanho impacto nas contas públicas. É por todos conhecida a crise nas contas públicas da União. A ausência da modulação dos efeitos do acórdão embargado não contribuirá para o enfrentamento desse desequilíbrio.³²

O Ministro Ricardo Lewandowski, ao proferir seu voto pela modulação, alicerça o seu posicionamento também na segurança jurídica e no interesse social, que, nas suas palavras, está na prolação de uma decisão equilibrada, nos seguintes termos:

Então, entendo que o interesse social está na prolação de uma decisão equilibrada, que contempla, ao mesmo tempo, os interesses do Fisco, que, ao final, representa o patrimônio comum de todos nós, e os dos contribuintes, de maneira a definir, de uma vez por todas, que a matéria passa a ser regida nos termos da decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal em 15/3/2017, precisamente com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, considerado aquele ICMS destacado na nota fiscal.³³

O impacto orçamentário, além da segurança jurídica, também balizou o voto do Ministro Gilmar Mendes, conforme se depreende:

³¹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 101.

³² Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 126-129.

³³ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 , cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 132.

Está claro que enfrentamos, há meia década, grave crise fiscal orçamentária, sem que, em horizonte próximo, descortine-se alguma melhora significativa, não havendo dinheiro em caixa ou projeção de aumento de arrecadação, por meio das fontes usuais, para quitar as despesas já previstas nos orçamentos, quiçá para fazer frente a novas, sequer cogitadas da ordem de praticamente centenas de bilhões de reais.

Decerto não seremos nós, Supremo Tribunal Federal, diante de comprometidas contas públicas, os responsáveis por aumentar a conta do déficit estatal.³⁴

Para além disso, o Ministro ainda argumenta pela inaplicabilidade do quórum de 2/3 para aprovação da modulação, ao afirmar que “tratando-se de alteração de entendimento por parte deste Tribunal, somando-se à circunstância de ora laborarmos em sede recursal extraordinária, adianto meu entendimento pela inaplicabilidade do *quorum* de 2/3 para modulação dos efeitos da decisão”³⁵.

Ao acompanhar a posição da Ministra Cármen Lúcia, o Ministro Luiz Fux afasta os argumentos de segurança jurídica e impacto orçamentário, a saber:

Em minhas anotações, verifiquei que, em relação a essa matéria, havia quinze anos de estabilidade quanto ao tema. Para fugir um pouco a tudo quanto já se mencionou, verifico que, muito embora se tenha alegado, realmente, risco às finanças, fiz uma pesquisa e verifiquei que, a partir de 2007, ano subsequente à sessão do julgamento do RE 240.485, no qual formada maioria de seis a um pela inconstitucionalidade, o passivo decorrente da discussão passou a ser contingenciado pela União na LDO - anexo V da Lei nº 11.514.

Já em 2019, no Acórdão nº 1.382, o Plenário do Tribunal de Contas da União determinou a reclassificação do risco de perda da discussão de possível para provável.³⁶

Afastados os fundamentos outrora utilizados pelos pares que compartilham da mesma posição, o Ministro alicerça sua posição, pela modulação, na situação do Estado brasileiro, conforme se verifica:

³⁴ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 168.

³⁵ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 166.

³⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 174.

A surpresa que nos impõe uma modulação está muito mais vinculada, como aqui se destacou, ao momento pandêmico e à garantia de governabilidade. Temos de compreender que o Estado arrecada tributos para a satisfação das necessidades coletivas e as empresas pagam tributos exatamente para colaborar com esse desígnio estatal.³⁷

Em sentido contrário, no que tange à modulação de efeitos, a Min. Rosa Weber consignou:

Dito de outro modo, entendo que o consequencialismo não pode servir de fundamento primeiro e proeminente nas decisões judiciais, sob pena do Estado de Direito ser subvertido pelo Estado de fato, o qual, em muitas oportunidades, é informado por interesses parciais. A prevalência do Estado de fato (o que não significa a sua desconsideração na tomada de decisão) rompe com o princípio da segurança jurídica e com a premissa da convivência jurídica que é a boa-fé objetiva. Não posso me valer ou ter proteção estatal para os atos ilícitos ou inconstitucionais.³⁸

O Ministro Edson Fachin, também contrário à modulação, afirmou o seguinte:

Respeitando-se o princípio da proteção da confiança, seguiu-se o único entendimento que já havia sido firmado nesta Suprema Corte acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ainda que o julgamento do RE nº 240.785 tenha terminado apenas em 2014, firmando-se a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, desde 2006 já havia maioria no sentido desta tese. Destarte, não houve mudança repentina nem tampouco surpresa, mas sim estabilidade.

(...)

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 inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos.³⁹

³⁷ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 174.

³⁸ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 116

³⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 97-98.

Em igual sentido, o Ministro Marco Aurélio vota pela não aplicação da modulação, uma vez que, em sua visão, não há possibilidade de aplicação do instituto no processo subjetivo, conforme se verifica:

Não há como – vou bater na tecla até meu último dia judicante –, transportar o instituto da modulação – a ser examinado na ação direta de inconstitucionalidade em que atacado o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 – para o processo subjetivo e julgar-se, como já falei, de cambulhada, inúmeras ações que estão tramitando nos Juízos competentes.⁴⁰

Ainda em seu posicionamento, o Ministro afirma que há a necessidade de quórum qualificado para que seja aplicada a modulação no controle de constitucionalidade difuso, onde afirma que “Presidente, ainda bem que, para chegar-se a essa modulação – transportada indevidamente para o processo subjetivo –, exige-se quórum qualificado – dois terços dos integrantes do Tribunal.”

Com efeito, quando do julgamento da questão de ordem proposta no julgamento de Embargos de Declaração no RE 638.115, o Ministro Marco Aurélio restou vencido ao votar pela necessidade do quórum qualificado para aprovação da modulação de efeitos. Desse modo, a jurisprudência atual é no sentido contrário da posição levantada pelo Ministro no julgamento do *leading case* em comento.

Findo o julgamento dos Embargos de Declaração, o trânsito em julgado foi certificado em 09/09/2021, tendo prevalecido a modulação de efeitos nos termos propostos pela relatora. Ou seja, foram modulados os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15/03/2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

A disposição de votos e argumentos foi a seguinte:

⁴⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 02 maio 2022. p. 171.

Tabela 1 - Votos proferidos no julgamento dos Embargos de Declaração no tema nº 69/STF

Ministro	Votou pela modulação?	Fundamentos	
		Impacto econômico	Segurança jurídica
Cármen Lúcia	Sim	Sim	Sim
Nunes Marques	Sim	Sim	Sim
Alexandre de Moraes	Sim	Sim	Sim
Roberto Barroso	Sim	Não	Sim
Dias Toffoli	Sim	Sim	Sim
Ricardo Lewandowski	Sim	Não	Sim
Gilmar Mendes	Sim	Sim	Sim
Luiz Fux	Sim	Não	Não
Rosa Weber	Não	Não aplicável	Não aplicável
Edson Fachin	Não	Não aplicável	Não aplicável
Marco Aurélio	Não	Não aplicável	Não aplicável

Nesse sentido, foi alcançado o quórum de 8 votos pela modulação de efeitos, tendo 5 votos mencionado expressamente em suas razões o impacto econômico, ao passo que 7 votos mencionaram em seus fundamentos a segurança jurídica.

2.2. ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO

Esclarecidas as posições de cada um dos julgadores e os seus fundamentos, o presente trabalho fará a análise da construção argumentativa que levou à proposta de modulação de efeitos adotada no caso.

Conforme citado pela Min. Rosa Weber em seu voto⁴¹, em outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal julgou o RE 240.785, que discutia a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Na ocasião, o Tribunal houve por bem em dar provimento ao recurso do Contribuinte e reconhecer a impossibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, discussão semelhante à tratada no Tema 69/STF. Não obstante, por não se tratar de processo afetado ao rito de Repercussão Geral, a decisão não se tornou vinculante ao judiciário.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, em agosto de 2016, ao julgar o REsp nº 1144469 sob o rito de Recursos Repetitivos, entendeu pela inclusão do ICMS na base de

⁴¹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 05 maio 2022. p. 103.

cálculo do PIS e da COFINS. Ou seja, já havia julgado do STF no sentido do decidido no Tema 69/STF desde 2014, no entanto, havia entendimento contrário do STJ firmado em rito de Recursos Repetitivos. Desse modo, o que havia antes de fixado o Tema de Repercussão Geral nº 69 pelo STF é a imprevisibilidade, uma vez que havia duas posições conflitantes entre o STF e o STJ.

Da análise do art. 927, §3º, do CPC, que disciplina o instituto da modulação de efeitos nos casos de controle difuso de constitucionalidade, verifica-se que, para a modulação de efeitos, é necessária “a alteração da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”. Ocorre que, apesar de haver um entendimento contrário fixado em recursos repetitivos, não havia uma jurisprudência dominante sobre o tema.

Luís Roberto Barroso afirma que a alteração jurisprudencial ocorre quando se verifica que o entendimento a ser alterado tornou-se pacífico por um longo período, a saber:

A atribuição de efeitos meramente prospectivos à mudança de orientação jurisprudencial deverá ser especialmente considerada nos casos em que o entendimento que está sendo alterado tornou-se pacífico por longo período. É que uma nova interpretação tende a produzir efeitos práticos semelhantes aos que decorrem da edição de lei nova.⁴²

Além disso, a segurança jurídica está ligada à ideia de previsibilidade do jurisdicionado em relação ao direito pleiteado, sendo, nas palavras de Humberto Ávila, ao conceituar a segurança jurídica tributária, “princípio objetivo em favor do cidadão, e não em favor do Estado”⁴³.

Por sua vez, o argumento de impacto orçamentário poderia ser enquadrado na ideia de “segurança jurídica” ou de “interesse social”, ambos expressos no dispositivo autorizador do instituto. Sobre o primeiro ponto, Humberto Ávila esclarece o seguinte:

Lembre-se, ainda, que a segurança jurídica, em virtude dos seus fundamentos, impede o enquadramento do conceito de prejuízo financeiro no conceito de segurança jurídica, mesmo - insista-se - quando esse prejuízo for elevado.⁴⁴

⁴² BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro : exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª. edição. São Paulo : Saraiva, 2016, p. 74.

⁴³ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 565.

⁴⁴ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571.

No tocante à tentativa de enquadrar a segurança orçamentária como interesse social, a Min. Rosa Weber esclareceu o seguinte:

Da análise dos precedentes acima mencionados, resulta que o argumento do impacto orçamentário não constitui por si só fundamento suficiente para a caracterização do excepcional interesse social. Isso porque a segurança orçamentária não foi critério escolhido pelo legislador como causa para modulação, sob pena desta ser a regra sempre que envolvidas questões tributárias e financeiras.⁴⁵

Em estudo elaborado por Paulo Adyr Dias do Amaral, Raphael Silva Rodrigues e Diogo Mello Brazioli, a tendência de enquadramento do dano ao erário como “segurança jurídica” ou “interesse social” já havia sido notada nas fundamentações para adoção da modulação, conforme se depreende:

Em vista do acima exposto, conclui-se que o significado de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das modulações de efeitos das decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de norma tributária desencadeia no risco de prejuízo ao Erário.⁴⁶

Após a análise dos resultados, Brazioli, Amaral e Rodrigues, alcançam a mesma conclusão de Ávila, ou seja, de que a ideia de segurança jurídica no direito tributário é a de limitar o poder de tributar do Estado e proteger o cidadão, a saber:

Por fim, considerando que o STF tem interpretado “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” de modo a favorecer o Erário, imprescindível é voltar os olhos para os fundamentos do Direito, lembrando que este impõe limites à conduta da pessoa natural e da pessoa jurídica, e também impõe limites ao poder do Estado. Pode-se dizer, dessa forma, que a norma tributária é instrumento de combate ao abuso do poder estatal direcionado à quebra da confiança no ordenamento jurídico e, conseqüentemente, da segurança jurídica. Daí a nítida e única finalidade do Direito Tributário: Limitar o exercício do poder estatal de arrecadar tributos.⁴⁷

⁴⁵ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 08 maio 2022. p. 115.

⁴⁶ AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva; BRAZIOLI, Diogo Mello. **O significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária. 105-137.** Belo Horizonte: R. Fórum de Dir. Tributário – RFD, 2018. P. 134.

⁴⁷ AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva; BRAZIOLI, Diogo Mello. **O significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das Modulações de**

Ainda que se admitisse a segurança orçamentária como fundamento para a modulação de efeitos, o Ministro Luiz Fux, conforme transcrito acima, deixa claro que o passivo decorrente da discussão passou a ser contingenciado pela União na LDO - anexo V da Lei nº 11.514.⁴⁸

Pelo exposto, fica evidente que há, ao menos, um desconforto de parte dos Ministros em considerar que havia uma jurisprudência dominante sobre o tema. Além disso, é evidente que o impacto orçamentário, apesar de não estar expresso na literalidade do dispositivo que autoriza a modulação, acaba por ser considerado matéria relativa à segurança jurídica ou, por vezes, matéria relativa ao interesse social.

Da análise do caso, conforme a posição de alguns dos Ministros da Corte, a jurisprudência não estava consolidada no sentido contrário do decidido, uma vez que, apesar da existência do julgado do STJ em regime de Recursos Repetitivos, havia um julgado do STF que já estava alinhado ao entendimento fixado. Não obstante, ainda é necessário reconhecer que a segurança orçamentária não está expressa nas hipóteses de modulação de efeitos, seja no art. 27 da Lei 9.868/1999, seja no art. 927, §3º, do CPC, de modo que o que restaria aos julgadores é o enquadramento da segurança orçamentaria como “interesse social” ou “segurança jurídica”.

Ocorre que, conforme entendimento de Humberto Ávila, a segurança orçamentária não se enquadra no conceito de segurança jurídica⁴⁹. Ao passo que, conforme esclarecido pela Min. Rosa Weber, o impacto orçamentário não se enquadra no conceito de interesse social, pois, se assim o fosse, teria o legislador inserido o termo no texto da lei, sob pena de, em todas as causas tributárias em que os contribuintes se sagrassem vencedores, a modulação de efeitos se tornar uma regra.

3. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.287.019 (TEMA Nº 1.093)

3.1. DESCRITIVO HISTÓRICO

Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária. 105-137. Belo Horizonte: R. Fórum de Dir. Tributário – RFD, 2018. P. 136.

⁴⁸ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 08 maio 2022. p. 174.

⁴⁹ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica.** 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571.

A fim de trazer mais elementos ao estudo, o presente trabalho analisará também o julgamento do tema de Repercussão Geral nº 1.093, que discutia a “necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015”. Nessa perspectiva, o presente capítulo fará o breve resumo das razões expostas pelas partes e as razões de decidir do colegiado, onde também restou deliberado pela aplicação da modulação de efeitos da decisão.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. em face do acórdão do TJDFT que concluiu incabível condicionar, à edição de lei complementar versando a matéria, a cobrança do diferencial alusivo à alíquota interestadual do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Dessa forma, busca o reconhecimento do direito de não recolher os débitos relativos ao diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL – ICMS) incidente sobre o envio de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federativa, enquanto não editada lei complementar veiculando regras gerais da exação e dispondo sobre conflitos de competência.

Ao contrário do ocorrido no julgamento do RE nº 574.706, no caso em questão não houve pedido expresso, por parte do Distrito Federal, parte recorrida, para que houvesse modulação de efeitos da decisão no caso de provimento do recurso. É o que se verifica no último tópico das Contrarrazões ao Recurso Extraordinário, a saber:

Em face do exposto, requer seja negado seguimento ao recurso extraordinário no que concerne aos arts 5º, incisos LV e LIV, 93, inciso IX, da CF, diante da ausência de repercussão geral já proclamada pelo STF.

Relativamente, aos demais ditames constitucionais indicados como violados, de rigor seja não conhecido o apelo extremo.

Na remota hipótese de que superados os óbices acima levantados, que seja negado provimento ao recurso ora contrarrazoado.⁵⁰

⁵⁰ Estes são os exatos termos das Contrarrazões ao Recurso Extraordinário apresentadas pelo Distrito Federal nos autos do RE nº 574.706, conforme se verifica do inteiro teor da peça disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=213535&prcID=2585258#>> Acesso em 02 maio 2022. p. 2.

No julgamento do Recurso Extraordinário, iniciado em 16/10/2020 e finalizado em 24/02/2021, que ocorreu em conjunto com o julgamento da ADI 5469, de mesma temática, o Tribunal houve por bem em dar provimento ao recurso e fixar a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Na oportunidade, também modulou os efeitos da decisão, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Importante ressaltar que a matéria em debate no julgamento estava sendo veiculada também por ações de controle concentrado, tendo sido, inclusive, deferida liminar *ad referendum* nos autos da ADI nº 5.464/DF, em 17/02/2016, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, que prevê a aplicação dos procedimentos relativos à cobrança do DIFAL-ICMS regulamentados pelo Convênio para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Diante disso, a tese de modulação de efeitos adotada no julgamento do recurso com Repercussão Geral abrangeu os beneficiados pela referida liminar.

Em termos práticos, a decisão pela invalidade da cobrança do DIFAL-ICMS, quanto aos optantes pelo Simples Nacional, produziria efeitos a partir da concessão da liminar na ADI nº 5.464/DF, e, quanto aos demais, produziria efeitos a partir de 2022, ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso.

O Ministro Marco Aurélio, relator, votou por dar provimento ao recurso e assentar a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora.⁵¹ No entanto, votou por não modular os efeitos da decisão, conforme se depreende:

⁵¹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 12.

Não cabe a modulação. Estimula a edição quer de convênios quer de leis contrárias à Constituição Federal, apostando-se na passagem do tempo. Cabe a constatação de haver o conflito com a Lei das leis e proclamá-la.

Também não faço apelo, Presidente, ao Congresso Nacional, mesmo porque o apelo cai no vazio. Acaba não sendo observado, e a instituição que se desgasta é o Supremo.

Simplesmente assento – como fiz no voto – indispensável, ao trato da matéria, lei complementar. Fulmino o convênio, com as consequências jurídicas próprias. Mesmo porque, no recurso extraordinário, a vitória da recorrente não pode ser simplesmente de Pirro: ganha, mas não leva, no período compreendido, considerado o ajuizamento da própria ação e a data de hoje, projetando-se a glosa para vigor a partir – pelo que compreendi – do término deste ano. Até então, portanto, não se teve Constituição Federal, vigorando com plena eficácia e concretude maior.⁵²

O Min. Dias Toffoli acompanhou a tese fixada pelo Ministro Relator, no entanto, quanto à modulação, afirma o seguinte:

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.⁵³

O Ministro, no início do julgamento, abriu a divergência para propor a modulação de efeitos da decisão a fim de que esta produzisse efeitos que diz respeito às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir de 2021, sem ressalvas para ações propostas. No entanto, após as ponderações do Min. Roberto Barroso, o Min. Dias Toffoli reformulou a sua proposta para o que viria a ser a tese final de modulação de efeitos adotada no presente caso.

O Min. Nunes Marques, por outro lado, votou para negar provimento ao recurso, uma vez que o Convênio não teria invadido matéria reservada à lei complementar, a saber:

Embora a disposição contida em referido convênio jamais possa extrapolar as balizas previstas na legislação complementar, o que, com a devida vênia, não se

⁵² Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 193.

⁵³ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 48.

observa no presente caso, nada impede que se busque uma melhor sistematização dos procedimentos de cobrança.⁵⁴

Ao restar vencido, votou por acompanhar a proposta modulação do Min. Dias Toffoli, sem tecer maiores fundamentos⁵⁵.

O Ministro Alexandre de Moraes, no mesmo sentido do exposto pelo Min. Nunes Marques, votou por negar provimento ao recurso, uma vez que o DIFAL-ICMS “não se trata de um novo imposto criado, mas tão-somente de uma sistemática de distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais”⁵⁶, o que dispensaria a edição de lei complementar.

O Ministro Roberto Barroso, por sua vez, em breve voto, acompanha a tese do Min. Relator e, quanto à modulação, vota pela sua instituição em decorrência do impacto orçamentário, conforme se depreende:

Portanto, Presidente, como considero que ambas as interpretações têm a sua razoabilidade e os seus fundamentos, e considerando o impacto fiscal que se produziria sobre os estados, estou modulando e conferindo um prazo de 1 ano ao Congresso Nacional para editar a lei complementar que me parece necessária. Fimdo esse prazo, sem a edição de lei, a inconstitucionalidade se aplica e, portanto, não poderá prevalecer essa sistemática.⁵⁷

O Min. Ricardo Lewandowski, nos termos dos entendimentos do Min. Alexandre de Moraes, também votou por negar provimento ao recurso. E, no tocante à modulação, votou por acompanhar a proposta de modulação do Min. Dias Toffoli, nos seguintes termos:

Penso, com a devida vênica, Senhor Presidente, que o Supremo Tribunal Federal tem responsabilidade muito grande, como cabeça do Poder Judiciário brasileiro, de manter a hígidez e o equilíbrio das instituições. O instituto da modulação, a meu ver,

⁵⁴ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 66.

⁵⁵ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 190.

⁵⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 94-95.

⁵⁷ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 99.

prestígia não só este aspecto, mas sobretudo a segurança jurídica e a confiança legítima do cidadão.⁵⁸

O Min. Gilmar Mendes, apesar de votar pelo desprovimento do recurso, acompanhou a proposta de modulação, caso vencido, e fundamentou a sua posição em duas razões relacionadas à segurança orçamentária, a saber:

A primeira delas, diz respeito ao sensível crescimento do comércio eletrônico, a destinar toda sorte de bens e produtos a destinatários finais em todos os Estados, potencializado em tempos atuais por conta das medidas de distanciamento social e limitações à abertura do comércio físico tradicional.

Como segunda razão, não menos importante, eventual decisão por efeitos imediatos da declaração de inconstitucionalidade ora pretendida, privaria, de maneira abrupta, a maioria dos Estados da federação de recursos essenciais. A este propósito, é bom lembrar que, ao destinar o diferencial de alíquota aos Estados (ou DF) de destino das mercadorias, o legislador constituinte reformador foi diligente em não causar perda abrupta de receita nos Estados (ou DF) que perderiam tais recursos.

Com efeito, tal preocupação foi endereçada pelo Art. 99 do ADCT, incluído pela mesma EC 87/2015, que escalonou, temporal e percentualmente, o diferencial de alíquota entre Estado de origem e Estado de destino. Penso, portanto, não ser de bom alvitre este Supremo Tribunal Federal privar abruptamente os Estados de destino (ou DF) de recursos tão escassos.⁵⁹

Nesse contexto, o Ministro Edson Fachin votou por acompanhar o Ministro relator no mérito e, no tocante à modulação, sem maiores fundamentos, manteve a sua posição por acompanhar a primeira proposta do Min. Dias Toffoli.⁶⁰

⁵⁸ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 198.

⁵⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 149-150.

⁶⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 191.

A Ministra Rosa Weber, por sua vez, votou por acompanhar o Min. Relator no mérito e, quanto a proposta de modulação, alinhou-se à posição reformulada do Min. Dias Toffoli⁶¹. Essa também foi a posição adotada pela Min. Cármen Lúcia⁶².

Em seguida, foram opostos Embargos de Declaração, os quais, em julgamento virtual finalizado em 18/12/2021, foram rejeitados, tendo sido esclarecido ainda, no voto do Min. Relator por substituição, Dias Toffoli, que a proposta de ressalva abrangia as ações propostas até 24/02/2021⁶³. Por fim, o caso transitou em julgado em 30/03/2022.

3.2. ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO

Uma vez esclarecidas as posições que levaram os Ministros a adotarem a modulação no julgamento do RE nº 1.287.019, será realizada a análise dos argumentos utilizados e das consequências da modulação de efeitos adotada no caso.

O caso se tornou emblemático não apenas pelo julgamento em si, mas pelos fatos que se seguiram. Conforme exposto em suas razões, o Min. Roberto Barroso deixa claro que a modulação no caso concreto seria um prazo para o Congresso Nacional editar lei complementar que permitiria a cobrança do DIFAL-ICMS sobre as operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte⁶⁴.

De fato, o Senado Federal iniciou a tramitação, ainda em 15/03/2021, do Projeto de Lei Complementar nº 32, de autoria do Senador Cid Gomes. O projeto em questão foi aprovado e encaminhado à Câmara dos Deputados para revisão, tendo sido recebido em

⁶¹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 194.

⁶² Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 196.

⁶³ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350093213&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 12.

⁶⁴ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 99.

06/08/2021. Na sequência, diante das alterações, o projeto retornou ao Senado Federal para revisão em 18/12/2021.⁶⁵

Diante disso, após a aprovação do substitutivo em 20/12/2021, o projeto foi remetido ao Presidente da República para sanção. Ocorre que a sanção só veio a ocorrer em 05/01/2022, por meio da Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, o que criou inúmeros óbices e dúvidas nos contribuintes.

Isso porque o ICMS estaria sujeito à anterioridade nonagesimal e anual, conforme art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal. Dessa forma, a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto só poderia ser realizada a partir do exercício seguinte, ou seja, em 2023. Inclusive, o próprio art. 3º da Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, remete ao princípio constitucional da anterioridade⁶⁶.

Pelo exposto, o que se verifica é que a modulação não foi requerida pelas partes e, além disso, poucos Ministros destinaram maiores fundamentos para a sua adoção. Quanto aos Ministros Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Roberto Barroso e Gilmar Mendes, que fundamentaram as suas posições pela modulação, o argumento do impacto orçamentário está presente.

Contudo, a adoção da modulação pressupõe a devida fundamentação a fim de demonstrar que o caso concreto se enquadra nas hipóteses legais para a adoção do instituto, conforme entendimento de Streck:

É evidente que toda decisão que entenda por modular efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade deve indicar de forma expressa quais os fundamentos para tanto. O critério interesse social demanda sedimentada justificação por parte do intérprete que realizará a modulação de efeitos, devidamente aportada na promoção de direitos fundamentais. E mais: a situação não é diferente quando se fala no critério da segurança jurídica, isto é, a modulação deve ocorrer sempre que a declaração de inconstitucionalidade provida de efeitos ordinários for capaz de desestabilizar situações jurídicas que possuíam expectativa de continuidade diante

⁶⁵ Conforme se verifica na tramitação bicameral do Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021, disponível em < <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/plp-32-2021>> Acesso em 20 maio 2022.

⁶⁶ Conforme se verifica na íntegra da Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, disponível em < <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>> Acesso em 20 maio 2022.

da Constituição, ou seja, que eram eivadas de presunção de constitucionalidade, mesmo que já quebrantada.⁶⁷

Nesse mesmo sentido, leciona Luiz Alberto Gurgel de Faria:

Não se pode olvidar que a modificação de precedente observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. Há um claro intento de evitar as mudanças repentinas de interpretações firmadas nos tribunais.⁶⁸

Para além da crítica realizada no tópico anterior, no tocante à inexistência dessa hipótese para a modulação de efeitos na legislação aplicável, aqui se faz necessário analisar a efetividade da modulação. Isso porque o próprio Min. Roberto Barroso deixa claro que o prazo para a produção de efeitos da decisão seria a oportunidade para o Poder Legislativo editar a Lei Complementar necessária para a cobrança do tributo⁶⁹.

No entanto, conforme assentado no voto do Min. Marco Aurélio, o apelo ao Congresso Nacional poderia “cair no vazio”⁷⁰. Com efeito, no presente caso, a Suprema Corte assumiu uma atribuição de zelo pelas contas públicas que o próprio Executivo não teve, uma vez que a lei complementar foi editada após a decisão passar a produzir efeitos.

Diante disso, contribuintes e fisco não possuem certeza acerca da legalidade da cobrança do DIFAL-ICMS sobre a comercialização de produtos a destinatário final não contribuinte do ICMS durante o ano de 2022. Mais uma vez, restará ao judiciário esclarecer esse ponto⁷¹.

A utilização da segurança orçamentária para adotar a modulação nada mais é do que uma lógica consequencialista. Ao fazer dessa forma, os julgadores passam a utilizar a sua

⁶⁷ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 455.

⁶⁸ FARIA, L. A. G. Cinco Anos do Novo CPC: a importância dos precedentes” **In Avanços do Sistema de Justiça: Os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil**, org. Felipe Santa Cruz, Luiz Fux & André Godinho, 289-308. Brasília: OAB Editora, 2021, p. 303.

⁶⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 99.

⁷⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 193.

⁷¹ Nesse sentido: BONFANTI, Cristiane. **Ceará vai ao STF para garantir cobrança do Difal de ICMS desde janeiro de 2022**. Jota, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/ceara-vai-ao-stf-para-garantir-cobranca-do-difal-de-icms-desde-janeiro-de-2022-21022022>>. Acesso em: 20, maio de 2022.

discricionariedade para concretizar políticas e não princípios, conforme bem assentado por Lenio Streck:

A modulação de efeitos deve ser utilizada como meio assecuratório de que direitos fundamentais não sejam atingidos em razão dos ordinários efeitos de uma decisão de declaração de inconstitucionalidade. Exatamente por isso, a decisão que determina a incidência da modulação não pode se fundar em discricionariedades, conforme já venho pontuando há mais de uma década. O consequencialismo não pode servir de balizamento para a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade, dado que, sob este prisma, o direito constitucional jamais conseguirá sustentar a proteção e promoção dos direitos fundamentais, exatamente pelo seu caráter de individuais, mas que beneficiam a coletividade. Ademais, se a modulação pode se basear em argumentos consequencialistas *lato sensu*, estar-se-ia a institucionalizar o julgamento com base em políticas e não por princípios (para essa discussão, remeto o leitor ao meu Verdade e consenso, em especial o posfácio).

72

Com efeito, conforme concluído por Andrade, deve-se evitar o consequencialismo descolado da norma legal, que, no caso concreto, seria o art. 927, §3º, do CPC, conforme abaixo:

Daí a conclusão de que se deve evitar o consequencialismo, mormente com base em ideologias e construtos teóricos sem respaldo e sem a adoção em textos do ordenamento jurídico. Se qualquer finalidade ou decisão for boa o suficiente, que o processo democrático reconheça tal fato e que o positive, por meio do processo legislativo.⁷³

Pelo exposto, a modulação de efeitos de efeitos foi adotada sem que fosse requerido pelas partes e sem que fosse demonstrado o preenchimento dos requisitos legais (alteração da jurisprudência dominante, segurança jurídica e interesse social). Além disso, neste caso em específico, a própria modulação não cumpriu com o seu objetivo de permitir ao Legislativo a edição de Lei Complementar que possibilitasse a cobrança, conforme explicitado pelo Min. Roberto Barroso⁷⁴, uma vez que a sanção só veio após o fim do prazo estipulado para a produção de efeitos da decisão.

⁷² STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 454.

⁷³ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018, p. 477.

⁷⁴ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 1.287.019, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>> Acesso em 15 maio 2022. p. 99.

4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 714.139 (TEMA Nº 745)

4.1. DESCRITIVO HISTÓRICO

O caso trata de Recurso Extraordinário interposto por Lojas Americanas S.A em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que assentou a constitucionalidade dos dispositivos da Lei estadual nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996, que previam, relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS considerado fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicação, a alíquota de 25%, superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%. A empresa sustenta a inobservância dos princípios da isonomia tributária e da seletividade do imposto estadual em função da essencialidade dos bens e serviços – artigos 150, inciso II, e 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal⁷⁵.

O Estado de Santa Catarina, por sua vez, sustenta que competiria aos Poderes Legislativo e Executivo a definição da forma de realizar a seletividade tributária quanto ao estabelecimento de políticas fiscais.⁷⁶ Além disso, em suas Contrarrazões, não apresentou pedido subsidiário de modulação de efeitos de eventual decisão desfavorável⁷⁷.

Em 13/06/2014, o caso teve Repercussão Geral reconhecida e foi registrado como o Tema nº 745 de Repercussão Geral do STF. A controvérsia delimitada tratava do “Alcance do art. 155, § 2º, III, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da seletividade ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.”⁷⁸

O julgamento de mérito foi iniciado em 05/02/2021 através do plenário virtual e foi suspenso após o pedido de vista do Ministro Dias Toffoli. Ainda no plenário virtual, o

⁷⁵ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 10.

⁷⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 11.

⁷⁷ Conforme se verifica nas Contrarrazões do Estado de Santa Catarina apresentadas no RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2823382&preID=4307031#>>> Acesso em 1 junho 2022. p. 15.

⁷⁸ Conforme se verifica no acórdão que reconheceu a Repercussão Geral do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=262775456&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 11.

juízo foi retomado em 11/06/2021, tendo sido novamente suspenso por pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes em 12/06/2021.

Em 12/11/2021, o julgamento virtual foi novamente retomado e foi finalizado em 23/11/2021. Na ocasião, foi julgado parcialmente procedente o Recurso Extraordinário e fixada a seguinte tese "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços"⁷⁹.

Ultimado o julgamento de mérito, constou nos andamentos do caso a suspensão do julgamento para posterior análise da modulação de efeitos. A sessão virtual destinada à análise dessa questão iniciou-se em 26/11/2021 e, após suspensão por pedido de vista, foi finalizada em 18/12/2021, tendo sido estabelecido, por maioria, que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvadas ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05/02/21).

Uma vez descrito o histórico do caso, é necessária a análise das posições dos ministros. O primeiro voto, do Ministro Relator Marco Aurélio, foi no sentido de dar parcial provimento e fixar a tese "Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.", que se sagrou vencedora. Todavia, conhecidamente contrário ao instituto, o Ministro não se manifestou acerca da modulação de efeitos.⁸⁰

O Ministro Alexandre de Moraes, por sua vez, abriu a divergência para afastar a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação, aplicando-se a mesma alíquota do ICMS adotada pelo Estado de Santa Catarina para as mercadorias e serviços em geral.

⁷⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 4.

⁸⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 11.

⁸⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 19.

Quanto à modulação de efeitos, optou por acompanhar a proposta do Min. Dias Toffoli, sem maiores esclarecimentos⁸¹.

O Ministro Dias Toffoli, no mérito, votou por acompanhar o Ministro Relator. Na ocasião do julgamento de mérito, apresentou uma primeira proposta de modulação de efeitos para que a decisão produzisse efeitos a partir de 2022, ressalvadas as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito.

Ocorre que, após o julgamento de mérito e durante o julgamento virtual da modulação de efeitos, o Ministro alterou a sua proposta de modulação para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05/02/21), proposta essa que foi adotada em definitivo no caso. Nos seus fundamentos, o Ministro destaca o impacto orçamentário da decisão, a saber:

Recentemente, recebi em audiência os governadores dos estados e as respectivas procuradorias, os quais também peticionaram nos autos reproduzindo tabela na qual identificam que o impacto anual da decisão da Corte, tomando como base preços de 2019, varia, a depender do estado, de R\$ 19 milhões (Estado de Roraima) a R\$ 3,59 bilhões (Estado de São Paulo). Ainda a título de exemplo, vale citar que, à luz da mesma tabela, o impacto anual será (com arredondamento) de R\$ 1,45 bilhão para o Estado da Bahia; de R\$ 1,66 bilhão para o Estado do Goiás; de R\$ 3,08 bilhões para o Estado de Minas Gerais; de R\$ 3,10 bilhões para o Estado do Paraná; de R\$ 2,32 bilhões para o Estado do Rio de Janeiro; de R\$ 3,26 para o Estado do Rio Grande do Sul; e de R\$ 1,49 para o Estado de Santa Catarina. Como se percebe, os montantes são elevados. É certo, ainda, que as perdas de arrecadação ocorrem em tempos difíceis e atingem estados cujas economias já estão combatidas.⁸²

O impacto orçamentário, inclusive, sensibilizou o Ministro para que adotasse uma tese de modulação mais benéfica aos estados, conforme a afirmação abaixo:

Tendo presentes essas novas informações e ponderando os interesses e os valores em conflito, julgo que seria mais adequado, como dito acima, se estipular que a decisão da Corte produza efeitos a partir de 2024, primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada.

⁸¹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 50.

⁸² Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 86.

A modulação dos efeitos da decisão tal como ora sugerida preservará o exercício financeiro em andamento (2021) e o próximo (2022), bem como o de 2023, ano em que tomarão posse os Governadores e os Deputados estaduais eleitos em 2022. Com isso, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas serão amenizados em certa medida e num espaço de tempo adequado.⁸³

Além disso, o Ministro observou o movimento de judicialização de ações tratando do tema nos últimos dias do julgamento de mérito. Por essa motivação, optou por ressaltar apenas as ações ajuizadas até a data de início do julgamento⁸⁴.

O Min. Gilmar Mendes, no mérito, votou por acompanhar a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes apenas para afastar a alíquota de 25% incidente sobre os serviços de comunicação. No tocante à modulação de efeitos, o Ministro houve por bem em acompanhar a posição do Min. Dias Toffoli.

Em seus fundamentos, o Ministro aborda o impacto orçamentário e a sua relação com a segurança jurídica e interesse social. Dessa forma, para o Ministro, estariam atendidos os requisitos para a modulação, conforme se depreende:

Assim, seja sob o ângulo da segurança jurídica plasmada na formação do planejamento fiscal dos Estados a partir de expectativa legítima de arrecadação a título de ICMS, seja a partir do interesse social materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária então vigente, é imperiosa a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a incidência do entendimento do Plenário a partir do Plano Plurianual 2024-2027.⁸⁵

O Ministro Edson Fachin votou por acompanhar o Ministro relator quanto ao mérito. No entanto, votou por não modular na decisão, uma vez que não haveria razões de segurança jurídica e interesse social.

Para o Ministro, há “a necessidade de modulação dos efeitos temporais da decisão para se resguardar o interesse social e a segurança jurídica, sendo esses elementos essenciais para

⁸³ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 87.

⁸⁴ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 87.

⁸⁵ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 128.

a subsunção da hipótese autorizativa do art. 927, §3º do CPC”⁸⁶. Entretanto, o princípio da segurança jurídica não poderia se resumir à segurança orçamentária, conforme se observa:

No entanto, verifica-se que a pretensão dos Estados se sustenta apenas na segurança arrecadatória e no interesse orçamentário, ao visar exclusivamente o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado, haja vista alegada redistribuição de recursos sociais promovida pelo entendimento adotado.

Cabe ressaltar que ao requererem a modulação prospectiva em sede de memoriais, os Estados usufruem de fundamento único relativo a preservar “a execução orçamentária programada e aprovada pelas leis que vigorarão no exercício de 2022, que foram projetadas baseadas na arrecadação com as alíquotas atualmente em vigor nos Estados – membros”.⁸⁷

O Ministro também afasta o enquadramento do impacto orçamentário como interesse social:

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 inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos.

Não podem, portanto, os Estados valerem-se de uma inconstitucionalidade útil e imputarem aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados. Em síntese, a modulação não deve ser um meio hábil para atingir o equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes.⁸⁸

O Ministro Nunes Marques, por sua vez, acompanhou o Ministro Relator quanto ao mérito e o Min. Dias Toffoli quanto à proposta de modulação.⁸⁹ Dessa forma, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento

⁸⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 149

⁸⁷ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 150

⁸⁸ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 151.

⁸⁹ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 155.

do mérito (05/02/21), nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, vencido apenas o Ministro Edson Fachin.

Os Embargos de Declaração que se seguiram foram rejeitados. Diante disso, o caso aguarda o trânsito em julgado.

4.2. ANÁLISE DE CRÍTICA DA PROPOSTA DE MODULAÇÃO

Finalizado o descritivo histórico, passa-se à análise crítica da proposta de modulação adotada no RE nº 714.139. Por se tratar de um julgado recente, já é possível aferir o caminho seguido pela jurisprudência.

Assim como ocorrido no julgamento do RE nº 1.287.019, a modulação de efeitos não foi requerida pelas partes. Conforme descrito pelo Min. Edson Fachin, o pedido pela modulação foi requerido apenas em sede de memoriais⁹⁰.

Ou seja, os julgadores vão além do que está presente nos autos a fim de analisar a necessidade de adoção do instituto. Nesse prisma, o que se observa é a tendência de que a modulação de efeitos seja uma decorrência lógica da decisão desfavorável ao Estado, onde o julgador teria o dever de resguardar a segurança jurídica.

Tal tendência se mostra ainda mais evidente pelo procedimento adotado. Isso porque, após o julgamento de mérito, a sessão foi suspensa para que o caso fosse novamente incluído em pauta para o julgamento exclusivo da modulação de efeitos.

Portanto, considerando a nova inclusão em pauta para análise da modulação de efeitos e que não houve requerimento das partes nesse sentido, também não foi oportunizado às partes que se manifestassem sobre a modulação de efeitos. Inclusive, este é um dos argumentos veiculados via Embargos de Declaração, a saber:

Por sua vez, o v. acórdão embargado, na parte ora impugnada, também afrontou os direitos/garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório, já que além da impossibilidade de suspensão do julgamento ENCERRADO para reanálise da modulação de efeitos já rejeitada pelo não atingimento do quórum constitucional,

⁹⁰ Conforme se verifica no acórdão do julgamento do RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>> Acesso em 1 junho 2022. p. 149.

houve alteração da proposta inicial até então apresentada, acolhendo-se integralmente a proposta dos Estados em requerimento formal protocolado nos autos pelo Estado de Santa Catarina somente em 25.11.2021, sem que, em momento algum, fosse determinada a intimação da parte Recorrente (ora Embargante) e dos demais amicus curiae (SINDITELEBRASIL E ABRINT) para que apresentassem sua contra argumentação.⁹¹

Outro ponto de atenção é o marco temporal para que as ações sejam ressalvadas da modulação de efeitos. No caso, sob o argumento da judicialização da tese nos dias finais do julgamento, foram ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito (05/02/21), o que resulta na diminuição dos contribuintes que poderão se beneficiar da decisão.

O procedimento inovador não é o único ponto a causar desconforto nos contribuintes, mas a consequência lógica da tese de modulação adotada. Isso porque poucos contribuintes conseguiram se beneficiar da decisão em questão, ao passo que os demais somente poderão se beneficiar em 2024.

Ou seja, criou-se uma condição mais favorável ao pequeno grupo de contribuintes que possuíam ações antes do início do julgamento, uma vez que estes poderão recolher o ICMS referente à energia elétrica e serviços de telecomunicações pela alíquota menor. Enquanto isso, os demais contribuintes deverão recolher pela alíquota mais elevada que os seus concorrentes beneficiados pela decisão até o exercício de 2024.

Decerto, os contribuintes que decidiram por ajuizar essa demanda e se enquadram na ressalva à modulação de efeitos estavam atentos às teses tributárias e foram bem assessorados por seus patronos. O ponto é que, possivelmente, se trate dos chamados litigantes habituais ou grandes litigantes.

Desse modo, a atribuição de efeitos prospectivos e a inclusão da ressalva garantiu aos litigantes que possuem um maior acesso à informação vantagens concorrenciais frente aos seus competidores que, por falta de informação ou assessoramento, deixaram de ajuizar a demanda. Nessa perspectiva, em uma ótica de acesso à justiça, o que se observa como

⁹¹ Conforme se verifica nos Embargos de Declaração opostos pela Recorrente no RE nº 714.139, cuja íntegra está disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759825544&prcID=4307031#> em Acesso em 2 junho 2022. p. 3.

consequência é um protecionismo dos grandes litigantes, o que já era observado na justiça brasileira por Gabbay, Costa e Asperti, conforme abaixo:

Uma análise mais detida das recentes mudanças processuais demonstra, contudo, que a distribuição de acesso na justiça brasileira atualmente privilegia os grandes litigantes, presentes em uma significativa parcela do contingente de demandas que acarretam o congestionamento do sistema de justiça, e que derivam não da proliferação de conflitos interpessoais, mas de disputas envolvendo determinados atores públicos e privados que recorrem às cortes ou são levados ao Judiciário por indivíduos (cidadãos, consumidores, segurados) em casos que lidam com questões fáticas e jurídicas similares.⁹²

Tal fenômeno também foi observado por Galvão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 560.626, onde o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos em um caso tributário pela primeira vez, conforme se depreende:

Esse caso gerou uma série de críticas por parte dos doutrinadores, principalmente por ter criado duas categorias distintas de contribuintes: uma que teria direito à repetição do indébito tributário, constituída pelos contribuintes que haviam ingressado com ações judiciais antes do julgamento do *leading case*; e outra de indivíduos postos à margem da lei, sem direito à restituição do valor pago a maior. A referida decisão de fato não foi feliz ao ignorar as reais consequências da modulação dos efeitos da decisão, principalmente ao violar o princípio da igualdade e ao adotar um viés nitidamente fazendário, conforme será demonstrado adiante.⁹³

Ou seja, partindo dessa lógica, a atribuição de efeitos prospectivos à decisão proferida no Tema nº 745 criou duas categorias de contribuintes por um longo período. Até o exercício de 2024 haverá a categoria dos privilegiados que se beneficiaram da decisão e a categoria daqueles que não se beneficiaram e seguirão onerados pelas alíquotas mais elevadas.

Pelo exposto, observa-se que, no presente caso, a modulação se deu de forma automática e sem requerimento das partes. Além disso, a proposta de modulação adotada no caso vai de encontro à posição consequencialista utilizada nos argumentos favoráveis às

⁹² GABBAY, Daniela Monteiro; COSTA, Susana Henriques da; ASPERTI, Maria Cecília Araujo. **Acesso à justiça no Brasil: reflexões sobre escolhas políticas e a necessidade de construção de uma nova agenda de pesquisa**. RBSD – Revista Brasileira de Sociologia do Direito, v. 6, n. 3, p. 152-181, set./dez. 2019. p. 158.

⁹³ GALVAO, Jorge Octávio Lavocat. **Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: mitos, consequências e arranjos institucionais ideais**. Direito Público, [S.l.], v. 15, n. 84, jan. 2019. ISSN 2236-1766. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3313>>. Acesso em: 03 out. 2021. p. 12.

modulações de efeito, conforme descrito por Andrade⁹⁴, tendo em vista que, como consequência da modulação, apenas um grupo limitado beneficiou-se da decisão e passou a gozar de situação mais benéfica que seus concorrentes.

CONCLUSÃO

A partir da análise dos julgamentos do RE nº 574.706, do RE nº 1.287.019 e do RE nº 714.139 buscou-se aferir as razões de decidir dos Ministros do Supremo Tribunal Federal para a adoção do instituto da modulação de efeitos em cada um dos casos. Dessa forma, houve o enfrentamento entre os fundamentos utilizados e os requisitos expressos na hipótese legal de utilização do instituto.

A inserção da modulação de efeitos no Código de Processo Civil de 2015 deu maior abrangência ao instituto e estabeleceu requisitos expressos para sua utilização. Conforme descrito, o art. 927, §3º, do CPC, estabelece como requisitos a “alteração de jurisprudência dominante” e o atendimento ao “interesse social” e “segurança jurídica”.

Conforme se depreende, não há previsão de quórum mínimo para que seja aprovada a tese de modulação. O que se argumentava é que seria aplicável a previsão de necessidade de maioria qualificada para adoção de modulação expressa no art. 27 da Lei 9.868/1999. No entanto, conforme abordado, no julgamento de Embargos de Declaração no RE 638.115 restou decidido que não é necessária a maioria qualificada para adoção do instrumento.

No julgamento dos Embargos de Declaração opostos no RE nº 574.706, conforme se concluiu, foram proferidos 8 votos pela modulação de efeitos, tendo 5 votos mencionado expressamente em suas razões o impacto econômico, ao passo que 7 votos mencionaram em seus fundamentos a segurança jurídica.

A primeira problemática verificada no caso é a incerteza de se afirmar que havia jurisprudência dominante sobre o tema, uma vez que já havia julgado do STF no sentido do decidido no Tema 69/STF desde 2014, e, ao mesmo tempo, havia entendimento contrário do STJ firmado em rito de Recursos Repetitivos.

⁹⁴ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018, p. 477-478.

Dessa forma, passou-se ao enfrentamento dos fundamentos pela adoção do instituto frente aos requisitos do art. 927, §3º, do CPC, onde se concluiu que, na época, ao menos 5 Ministros fundamentaram os seus votos no impacto econômico da decisão, o que não estaria previsto nas hipóteses legais. Não obstante, foi realizado um esforço argumentativo a fim de enquadrar o impacto orçamentário como matéria de “segurança jurídica” e “interesse social”.

Ocorre que a doutrina tece severas críticas à utilização do princípio da segurança jurídica em favor do Estado, uma vez que a segurança jurídica em matéria tributária possui natureza protetiva em favor do cidadão⁹⁵. Portanto, este é um fundamento que, por si só, demanda uma análise atenciosa dos julgadores a fim de definir a natureza da segurança jurídica tributária e a possibilidade da sua utilização pelo Estado nos casos de segurança orçamentária.

Superada essa questão, ainda se faz necessária uma definição sobre o que poderia ser considerado como “impacto orçamentário” para fins de modulação de efeitos. Isso porque o passivo relacionado ao Tema nº 69 do STF já se encontrava contingenciado justamente para garantir a segurança orçamentária⁹⁶.

Ou seja, é necessária uma definição mais detalhada da jurisprudência sobre o que poderia ser considerada uma ameaça à segurança orçamentária, sob pena de se modularem todas as decisões favoráveis aos contribuintes. Ao se cancelar a regra de modulação de efeitos sempre que houver decisão desfavorável a um dos litigantes, haveria afronta ao princípio da isonomia, disposto no art. 5º da Constituição Federal.

A modulação de efeitos como regra em matéria tributária resultaria na utilização da segurança jurídica, fundamento comumente utilizado pelos Ministros, em desfavor dos contribuintes e em favor do Estado. Portanto, seria atribuído ao princípio sentido contrário ao de sua natureza protetiva do cidadão, conforme discorrido por Ávila⁹⁷.

No julgamento do Tema 1.093/STF, conforme se concluiu, a modulação de efeitos ocorreu no julgamento do próprio Recurso Extraordinário, sem que houvesse requerimento das partes, tendo apenas 4 Ministros fundamentado as suas respectivas posições pela

⁹⁵ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571.

⁹⁶ Conforme se verifica no acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706, cuja íntegra está disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>> Acesso em 08 maio 2022. p. 174.

⁹⁷ AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571.

modulação de efeitos. Em suas respectivas fundamentações, o argumento do “impacto orçamentário” está presente.

Ao se admitir a adoção do instituto nas decisões judiciais sem maiores fundamentações, há o risco de que a posição predominante no tribunal seja no sentido de que a modulação de efeitos seja uma decorrência lógica e automática da decisão em desfavor dos interesses fazendários.

Para além disso, no julgamento do caso em questão, fica evidente a preocupação exacerbada da Suprema Corte com os demais poderes, ao se basear, para a fixação do tempo em que a decisão não produziria efeitos, no tempo que supostamente seria necessário para que o Poder Legislativo editasse a norma necessária para viabilizar a cobrança da exação. No entanto, além da problemática relacionada ao princípio da separação de poderes, tal posicionamento se mostrou, mais tarde, equivocado.

Com efeito, a fixação da tese de modulação levou em conta um tempo estimado que seria suficiente para a edição da lei complementar. Ocorre que essa estimativa é de difícil definição e, ao se provar equivocada, criou uma situação de insegurança jurídica para os contribuintes pior do que àquela enfrentada antes da decisão, de forma que caberá novamente ao Supremo Tribunal Federal, por meio das ADIs 7066, 7070 e 7078, definir sobre a legalidade da cobrança da exação durante o ano de 2022.

Outrossim, também é evidente a liberdade que os julgadores possuem para fixar o marco temporal em que a decisão proferida não produzirá efeitos, bem como as hipóteses de ressalva à modulação. No julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706 a decisão passou a produzir efeitos a partir do julgamento de mérito, em 15/03/2017, ao passo que, no julgamento do Tema 1.093/STF, quanto à maior parte das cláusulas do Convênio impugnado, passou a produzir efeitos em 2022. Fato é que a ausência de limites objetivos confere aos julgadores o poder de limitar os efeitos das decisões como bem entenderem.

No julgamento do RE nº 714.139, finalizado em 18/12/2021, fica clara a tendência jurisprudencial sobre a modulação de efeitos. Verificou-se que a análise da modulação de efeitos não demanda requerimento das partes e se trata de uma consequência natural da decisão em desfavor dos interesses do fisco.

Além disso, conforme aferido no julgamento em comento, houve a clara intenção de se limitar o número de contribuintes que poderiam se beneficiar da decisão, de modo que os

demais contribuintes menos atentos às teses tributárias e que não possuíam ação judicial sobre o tema antecipadamente ao julgamento não se beneficiaram do julgado favorável e passaram a gozar de situação menos favorável que seus concorrentes.

Da perspectiva social e de acesso à justiça, o que se observa é um favorecimento de um seleto grupo de litigantes habituais em detrimento de uma maioria menos ligada às teses tributárias em discussão. Diante disso, sob pena de ampliarem-se as desigualdades entre os concorrentes, os julgadores devem observar, além da segurança orçamentária, os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa.

Se confirmada essa tendência, é possível que, em um futuro próximo, sejam fixados marcos temporais cada vez mais limitadores. Por sua vez, a Fazenda Nacional já apresenta requerimentos no sentido de que sejam ressalvadas as ações ajuizadas até a data da inclusão em pauta do Recurso Extraordinário, conforme pedido veiculado por meio de Embargos de Declaração opostos no RE nº 1.063.187⁹⁸.

Diante do exposto, é indubitável a necessidade de uma definição objetiva dos requisitos legais para a utilização da modulação de efeitos, sob pena de serem suprimidos direitos e garantias dos contribuintes. Ousa-se sugerir, ainda, que o poder legislativo compartilhe a tarefa de melhor delimitar as hipóteses em que poderia ser utilizada a modulação de efeitos e os seus limites, retomando, assim, suas competências constitucionais.

⁹⁸ Conforme se verifica nos Embargos de Declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional opostos no RE nº 1.063.187, cuja íntegra está disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759053186&prcID=5230634#>> Acesso em 02 junho 2022. p. 18.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva; BRAZIOLI, Diogo Mello. **O significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária. 105-137.** Belo Horizonte: R. Fórum de Dir. Tributário – RFD, 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária.** Revista Direito Tributário Atual. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018.

AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica.** 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016.

BACELO, Joice. **Marco Aurélio nega todos os pedidos de modulação.** Valor Econômico, 2021. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/01/21/marco-aurelio-nega-todos-os-pedidos-de-modulacao.ghtml>>. Acesso em: 3, outubro de 2021.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro : exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência.** 7ª. edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 15ª edição. São Paulo: Malheiros. 2004.

BONFANTI, Cristiane. **Ceará vai ao STF para garantir cobrança do Difal de ICMS desde janeiro de 2022.** Jota, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/ceara-vai-ao-stf-para-garantir-cobranca-do-difal-de-icms-desde-janeiro-de-2022-21022022>>. Acesso em: 20, maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 574.706.** Relator: Cármen Lúcia. Acórdão. Data do Julgamento 13/05/2021. Data da Publicação: DJe: 12/12/2016. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>>. Acesso em 2, maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 1.287.019**. Relator: Marco Aurélio. Acórdão. Data do Julgamento 24/02/2021. Data da Publicação: DJ: 12/12/2016. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>>. Acesso em 15, maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 714.139**. Relator: Marco Aurélio. Acórdão. Data do Julgamento 18/12/2021. Data da Publicação: DJ: 12/12/2016. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf>>. Acesso em 1, junho de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 197.917**. Relator: Maurício Correa. Acórdão. Data do Julgamento 24/03/2004. Data da Publicação: DJ: 31/03/2004. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847>>. Acesso em: 1, maio de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 638.115**. Relator: Gilmar Mendes. Acórdão. Data do Julgamento **18/12/2019**. Data da Publicação: DJ: 08/05/2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15343028472&ext=.pdf>>. Acesso em: 1, maio de 2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil (2015)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em 3, junho de 2022.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 3, junho de 2022.

FARIA, L. A. G. **“Cinco Anos do Novo CPC: a importância dos precedentes”** In Avanços do Sistema de Justiça: Os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil, org. Felipe Santa Cruz, Luiz Fux & André Godinho, 289-308. Brasília: OAB Editora, 2021.

GABBAY, Daniela Monteiro; COSTA, Susana Henriques da; ASPERTI, Maria Cecília Araujo. **Acesso à justiça no Brasil: reflexões sobre escolhas políticas e a necessidade de construção de uma nova agenda de pesquisa**. RBSD – Revista Brasileira de Sociologia do Direito, v. 6, n. 3, p. 152-181, set./dez. 2019

GALVAO, Jorge Octávio Lavocat. **Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: mitos, consequências e arranjos institucionais ideais.** Direito Público, [S.l.], v. 15, n. 84, jan. 2019. ISSN 2236-1766. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3313>>. Acesso em: 03 out. 2021.

MENDES, Gilmar Ferreira.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Aline Nunes dos. **“Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões judiciais a partir da jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal”** In Segurança Jurídica: Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes, org. Sacha Calmon Navarro Coêlho, 107-126. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

SGARBOSSA, Luís Fernando; IENSUE, Geziela. **A Mitigação da Nulidade da Lei Inconstitucional.** Fortaleza. Pensar Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, 2016. Disponível em <<https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/3706>>. Acesso em: 3, junho de 2022.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional.** 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2018

TRISOTTO, Fernanda. **Decisão do STF sobre ‘tese do século’ pode gerar impacto de R\$ 120,1 bilhões para governo, diz instituição ligada ao Senado.** Extra Globo, 2021. Disponível em: <<https://extra.globo.com/economia/decisao-do-stf-sobre-tese-do-seculo-pode-gerar-impacto-de-1201-bilhoes-para-governo-diz-instituicao-ligada-ao-senado-25041569.html>>. Acesso em: 1, outubro de 2021.