

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

MÁRIO HENRIQUE FARIA DA SILVA

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA**

Segurança jurídica no conflito de interesses entre o fisco e os contribuintes.

SÃO PAULO

2022

MÁRIO HENRIQUE FARIA DA SILVA

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA**

Segurança jurídica no conflito de interesses entre o fisco e os contribuintes.

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza, como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

São Paulo, SP

2022

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer todo o corpo docente da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) por toda resiliência e força durante os últimos anos, em especial pela necessidade de adaptação às novas necessidades sem que isso prejudicasse a qualidade do ensino ou o tato humano que existe em nossa comunidade acadêmica. Vocês foram os verdadeiros heróis na jornada de todo o corpo discente até aqui.

Agradeço a minha família, principalmente minha mãe Francisca e meu pai José, por acreditarem em mim e no poder transformador que a educação tem, vocês são a razão para me fazer continuar seguindo nessa trajetória. Obrigado pela confiança e ‘investimento’, espero que um dia consiga retribuir tudo o que fizeram por mim.

Agradeço ao PROUNI, programa fundamental para que pudesse disputar espaços como os que ocupo atualmente. Tudo o que precisamos é oportunidade e tenho certeza de que minha trajetória seria ainda mais difícil sem políticas e programas sociais como esse. Viva ao PROUNI e viva a educação brasileira!

Agradeço as pessoas mais presentes na minha vida atualmente (Lucas Eduardo, Milena Oliveira, Lucas Souza, Bianca Gonzalez, Larissa Gonçalves e Henrique Araújo). Obrigado por todos os momentos compartilhados nesses anos, sou muito grato por tê-los encontrado.

Ao meu Professor Orientador Roque Antonio Carrazza, de quem tenho a honra de ter sido orientando. Muito obrigado pela paciência e compreensão durante esse período, o seu apoio na escolha do tema me trouxe grande inspiração para a busca e continuidade na pesquisa.

Por último, agradeço também ao Coletivo “Da ponte pra cá” e nossos grupos de *WhatsApp* onde pudemos compartilhar experiências, risadas, angústias e conquistas. O contato com pessoas que vivem a nossa realidade torna a permanência muito mais suportável. Resistam, que a universidade se pinte de povo!

“Além de um ato de conhecimento, a educação é também um ato político. É por isso que não há pedagogia neutra”.

Paulo Freire

RESUMO

Este trabalho buscou analisar o instituto da Modulação de Efeitos disposto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, em especial diante do cenário jurisprudencial tributário do Supremo Tribunal Federal, que vem adotando argumentos autorizadores para a modulação através de uma interpretação econômica da previsão “excepcional interesse social”. O ponto de partida advém da sensação de insegurança jurídica por parte dos contribuintes que, a despeito de saírem vencedores em disputas judiciais quanto a inconstitucionalidade de normas instituidoras de tributos, acabam sofrendo os efeitos da modulação para ter restringido o seu direito de repetição do indébito (“ganha, mas não leva”). Para tanto, analisou-se os argumentos trazidos pelo Fisco para solicitar a modulação de decisões em matérias tributárias perante o STF, bem como os argumentos adotados pelos Ministros no deferimento dos pedidos. Concluiu-se, com isso, pela necessidade de uma interpretação restrita do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 em respeito à segurança jurídica e direitos fundamentais do cidadão, evitando-se, ainda, eventual incentivo à criação de normas inconstitucionais tão somente com fins arrecadatários.

Palavras-chaves: Modulação de Efeitos; Confisco; Contribuintes; Fisco; Utilitarismo; Inconstitucional; Segurança Jurídica; Excepcional Interesse Social; Tributação.

ABSTRACT

This monograph sought to analyze the institute of Modulation of Effects provided in art. 27 of Law No. 9.868/1999, especially in view of the tax jurisprudential scenario of the Supreme Court, which has been adopting authorizing arguments for modulation through an economic interpretation of the "exceptional social interest". The idea for this research began due the taxpayers' feeling of legal insecurity, who despite winning in legal disputes over the unconstitutionality of rules establishing taxes, end up suffering the effects of modulation in order to have their right to the refund of undue payments restricted ("you win, but you don't get it"). For this purpose, the arguments brought by the Tax Authorities to request the modulation of decisions in tax matters were analyzed, as well as the arguments adopted by the Ministers in granting the requests. The conclusion was that a strict interpretation of article 27 of Law 9868/1999 is necessary in order to respect legal security and the fundamental rights of citizens, while also avoiding any incentive to create unconstitutional rules solely for tax collection purposes.

Keywords: Modulation of Effects; Confiscation; Taxpayers; Tax Authorities; Utilitarianism; Unconstitutional; Legal Security; Exceptional Social Interest; Taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;

CF – Constituição Federal;

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;

CPC – Código de Processo Civil;

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação;

LINDB – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro;

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

PIS – Programa de Integração Social;

RE – Recurso Extraordinário;

STF – Supremo Tribunal Federal.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. A IMPORTÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA PARA O ESTADO DE DIREITO	12
3. O PAPEL DOS TRIBUNAIS NA FORMAÇÃO E MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA.....	15
4. MODULAÇÃO DE EFEITOS – Art. 27 da Lei nº 9.868/1999	18
5. A DIVERGÊNCIA DE INTERESSES NA MODULAÇÃO – O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO	24
6. A MODULAÇÃO COMO UM INCENTIVO POLÍTICO PARA A EDIÇÃO DE NORMAS INCONSTITUCIONAIS	28
7. EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL: BREVE ANÁLISE DE RECENTES JULGADOS DO STF	31
8. CONCLUSÃO	35
9. REFERÊNCIAS.....	37

1. INTRODUÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como pretensão a análise crítica pormenorizada da aplicação dos pressupostos autorizadores da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em decisões declaratórias de inconstitucionalidade de normas tributárias. Para tanto, serão pesquisados precedentes que utilizaram argumentos favoráveis à modulação e que, justificariam uma limitação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Preliminarmente, é de rigor esclarecer que o interesse pelo tema se deve, sobretudo, diante da recorrência de modulações realizadas pela Suprema Corte nos últimos anos, em especial, após o início da crise da Covid-19, que se tornou um marco também para o avanço nos julgamentos de matérias tributárias¹. Esse contexto ganha grande relevância diante do importante papel do Poder Judiciário como intérprete da lei, criando e modificando sua jurisprudência e, conseqüentemente, impactando a relação jurídica entre o Fisco e os contribuintes.

Contextualizando o tema, é sabido que no Brasil adotamos os efeitos *ex tunc* para a declaração de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos que divirjam de nossa Lei Maior. De outro lado, considerando que em algumas situações os efeitos retroativos podem ser problemáticos, o legislador brasileiro apresentou a modulação de efeitos como um mecanismo para minimizar os efeitos dessa decisão. Essa previsão está contida no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, e a sua exposição de motivos dispõe sobre a necessidade de ser realizado um *“juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro”*.

Nesse sentido, levando-se em conta que os pressupostos de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” possuem termos amplos e indeterminados, a ideia do presente trabalho é analisar as razões de aplicação da modulação de efeitos e compreender a aceitação do argumento de impacto orçamentário e econômico, uma

¹ A título exemplificativo, em 2020 o STF julgou o mérito de 44 processos com repercussão geral, apenas em temas tributários. Esse número é seis vezes maior do que o ano anterior, em que houve julgamento de apenas 7 temas.

vez que este argumento por vezes se acompanha da contextualização de prejuízos às políticas públicas estatais, inclusive àquelas de natureza social.

O ponto inicial de toda a análise será a garantia fundamental da segurança jurídica, tendo em vista que a relativização dos efeitos *ex tunc* (típico de atos nulos) parece ser incompatível com a preservação de garantias fundamentais. Ora, A ideia de um Estado Democrático de Direito demonstra a necessidade da busca de um equilíbrio social e político nas relações entre os indivíduos, garantindo-se o bem-estar social.

Nesse ponto, a segurança jurídica expõe a preocupação quanto a utilização indevida do instituto da modulação de efeitos, sendo necessário rechaçar a utilização dessa ferramenta na fundamentação de decisões com argumentos econômicos em que se objetiva a estrita proteção das finanças estatais. A esse respeito, alguns autores, como Fábio Martins de Andrade, discorrem sobre o artifício dialético utilizado nos argumentos econômicos em favor do Estado², entendendo tratar-se de uma busca de legitimidade com base em terror psicológico, tão somente com a finalidade arrecadatória sem amparo constitucional.

Conforme já exposto antes, a problemática reside na vagueza semântica das expressões utilizadas no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (segurança jurídica e excepcional interesse social), possibilitando a utilização de razões de caráter político para impedir a aplicação da Constituição. Especificamente em matéria tributária, a doutrina tende a entender pela limitação do uso do instituto da modulação, considerando a premissa de que os direitos dos contribuintes têm *status* de direitos fundamentais.

Uma vez tomada essa premissa, há de se entender que a modulação jamais poderia dar vezes ao Estado, principalmente quando fundamentada em razões de cunho econômico, porque desprovidas de juridicidade. A despeito disso, o STF vem adotando comportamento em benefício do Fisco, aplicando a modulação em teses de

² Chamados argumentos *ad terrorem* – Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 26.

grande repercussão econômica e limitando o direito dos contribuintes ao acesso da repetição de indébitos tributários.

Há de se destacar aqui o voto em separado do Sr. Deputado Jarbas Lima no Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados quando da análise do Projeto de Lei n. 2.960/1997, posteriormente convertido na Lei n. 9.868/1999:

(...) Como já colocado anteriormente, a aplicação desse dispositivo importará em criação de situações desiguais, pois uma lei inválida será aplicada em certo período como se válida fosse. No campo tributário, esse tratamento desigual importará em verdadeiro confisco. Não há razão de “segurança jurídica” e de “interesse social” que justifique tamanho casuísmo, mas tão-somente interesse de governo, deixando os cidadãos brasileiros à mercê diante de leis e atos normativos inconstitucionais.³

Certamente, caso se entenda que a Fazenda Pública representa o “excepcional interesse social”, então a segurança jurídica do contribuinte não é absoluta. Ora, ou o interesse social está ligado ao dos contribuintes, ou ao interesse arrecadatório do Estado para realizar o interesse público primário. Tais interesses são opostos, pois o recolhimento de tributo, por si só, é uma restrição a direitos fundamentais do cidadão.

É nesse sentido que a modulação de efeitos realizada para evitar o prejuízo financeiro estatal pode ter sua legitimidade questionada. Muito se discute sobre o papel da modulação como um encorajamento para a edição de novas normas contaminadas de vício constitucional com o objetivo de arrecadação. Diante de tal cenário, Humberto Ávila⁴ defende que a modulação deve sempre favorecer o cidadão.

Nota-se, portanto, que a discussão sobre o tema além de ser de extrema relevância para toda sociedade, tendo em vista que envolve a segurança jurídica dos cidadãos frente ao abuso dos limites constitucionais de tributação, é contemporâneo e ganhou ainda mais evidências nos últimos anos, uma vez que, diante da crise da Covid-19, o Fisco utiliza-se do argumento de prejuízos financeiros para solicitar a modulação de efeitos de temas tributários relevantes.

³ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projeto de Lei 2960/1997. Dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=208355>. Acesso em: 11 de maio de 2022.

⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

Referida questão é importante porque a incorreta aplicabilidade das normas jurídicas dispostas, além de ferir direitos fundamentais, é capaz de criar jurisprudência que se perpetuará por um longo tempo até que a Corte renove seu pensamento, incentivando a edição de leis inconstitucionais para a defesa de interesses políticos.

Decorre-se daí o objetivo do presente Trabalho de Conclusão de Curso, qual seja estudar os limites objetivos para a modulação de efeitos de decisões em matérias tributárias, bem como averiguar se é possível que a defesa do interesse arrecadatário (em uma visão utilitarista) se sobreponha aos direitos fundamentais garantidos aos cidadãos contra a força do Estado.

Para isso, a presente pesquisa abrangerá a definição de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, necessários para a aplicação da modulação de efeitos; os principais fundamentos utilizados pelo Fisco para solicitar a modulação; e, por fim, uma análise dos precedentes do STF quanto a aplicabilidade de modulação favoravelmente ao Fisco em decisões de matérias tributárias.

2. A IMPORTÂNCIA DA SEGURANÇA JURÍDICA PARA O ESTADO DE DIREITO

Como se sabe, embora os direitos e garantias fundamentais possuam aplicação imediata, conforme previsão do art. 5º, §1º da Constituição Federal de 1988 (CF), a implementação desses direitos e garantias, bem como a realização dos objetivos fundamentais da República, necessitam de renda Estatal. Ainda, sabemos que a maior parte dessa fonte de custeio é garantida pela arrecadação de tributos.

Nesse sentido, a segurança jurídica demonstra-se como um fundamento do Estado de Direito, de onde os direitos fundamentais previstos na Constituição retiram legitimidade e efetividade. Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior:

a Constituição brasileira consagra o princípio da segurança jurídica em mais de uma oportunidade. Já no preâmbulo se anuncia que o Estado Democrático de Direito, de que se constitui a República Federativa do Brasil, está destinado a garantir, entre outros direitos fundamentais, a segurança. Esta, ao lado de outros direitos da mesma estirpe, insere-se no rol dos valores supremos de uma sociedade fraterna pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social. Também no caput do art. 5º, a declaração dos direitos e garantias fundamentais tem início com a proclamação de que todos são iguais perante a lei, garantindo-se a todos os residentes no País a inviolabilidade do direito à segurança e à propriedade. Esse compromisso do Estado de Direito com o princípio de segurança, aliás, não é uma peculiaridade da República brasileira. Todo o constitucionalismo ocidental de raízes européias o adota e exalta⁵.

A noção de segurança jurídica é extremamente relevante quando se percebe que o ordenamento jurídico, tal qual a vida, é perpassado por uma relação de tensão entre permanência e ruptura, estabilidade e mudança. Valoriza-se aqui, por exemplo, o fato de o cidadão não ser surpreendido por modificação ilegítima na conduta da Administração Pública ou coação do Estado contra seus direitos.

Para adaptar-se às mudanças, o ordenamento jurídico dispõe de diversos mecanismos fundados no princípio da segurança jurídica, como a prescrição, a decadência, o direito adquirido, o respeito à forma pré-estabelecida etc. Em outras palavras, preserva-se o que deve ser certo porque já era de conhecimento, valorizando a permanência e a imutabilidade.

⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *A onda reformista do Direito Positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica*. In: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, n. 1, ano XXIV, 2006. p. 58.

Tais valores refletem a confiança das pessoas na ordem jurídica estabelecida, que não poderá permitir modificações suscetíveis de afetar decisões importantes de forma imprevisível. Entende-se, portanto, que para que haja segurança jurídica, faz-se necessário que os cidadãos possam confiar no Direito, que deve ser claro, objetivo e estável.

Trazendo esses conceitos para nosso objeto de pesquisa, o Direito Tributário, o conhecimento e a estabilidade do Direito se mostram ainda mais essenciais quando determinantes para o planejamento dos contribuintes, que necessitam saber o que devem pagar de tributo no presente e no futuro, planejando suas ações.

Nessa intrigante área do Direito podemos observar que o princípio da segurança jurídica é fortalecido em ponto máximo, visto que as próprias regras rígidas de competências tributárias já constituem uma verdadeira garantia de segurança aos contribuintes. Como assevera o professor Roque Antonio Carrazza⁶, *“nenhuma norma tributária pode ir além dos rígidos marcos constitucionais”*, visto que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu a norma-padrão de incidência (regra matriz) de cada exação.

Esse limite ao poder de tributar permite aos contribuintes saberem o que podem ou não dever, planejando suas vidas. Referimo-nos, aqui, à estrita legalidade (reserva absoluta de lei), que possui grande relevância em sistemas econômicos que tenham como princípio ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, sendo essencial reduzir ao máximo possível a insegurança jurídica e incertezas capazes de prejudicar a expansão das atividades e o planejamento dos contribuintes.

Como não bastasse, os princípios da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”) permitem aos contribuintes se programar quanto ao pagamento de nova exação ou do aumento das existentes.

Ocorre que, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷, a norma jurídica tem um ponto de partida legislativo e um ponto de chegada jurisdicional, no qual a

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 613

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 577

relação jurídica entre contribuinte e Estado, existente a partir a ocorrência do fato gerador, terá sua respeitabilidade analisada pelo Poder Judiciário.

Aqui, para além da própria sujeição dos contribuintes às mudanças promovidas pelo Poder Legislativo, na criação ou modificação de tributos, o cidadão pagador de tributos está sujeito à mudança de interpretação quanto a aplicação das normas tributárias já existentes.

Não se questiona aqui a possibilidade de mudanças jurídicas ao longo do tempo, visto que mudanças são essenciais para o conformismo do ordenamento às novas realidades da complexa relação humana (como por exemplo, a tributação das novas tecnologias), contudo, diante do princípio da segurança jurídica, as modificações da interpretação e das decisões judiciais não podem ser bruscas. Como pondera Ávila⁸, as mudanças devem ser brandas, permitindo uma transição respeitosa do passado para o presente, e do presente para o futuro, ou seja, deve haver uma estabilidade ou racionalidade.

No entanto, analisando o cenário jurisprudencial tributário, a realidade demonstra que algumas modificações de entendimento parecem deixar de lado os princípios norteadores da CF/88, passando a utilizar argumentos consequentialistas para justificar a arrecadação pautada em legislação inconstitucional.

Como veremos nos tópicos a frente, a mudança de entendimento desprovida de racionalidade com o ordenamento jurídico (pautada tão somente em fundamentos econômicos), desestabiliza a segurança jurídica aqui apresentada como fundamento do Estado de Direito, abalando, conseqüentemente, a relação de confiança do contribuinte com o Estado.

⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 89

3. O PAPEL DOS TRIBUNAIS NA FORMAÇÃO E MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

O Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015) aprofundou as discussões quanto a fundamentação das decisões judiciais e trouxe uma maior efetividade a partir dos precedentes vinculados. Essa efetividade está diretamente relacionada à segurança jurídica tratada no tópico anterior, visto que a uniformização da jurisprudência preserva a igualdade de tratamento dos jurisdicionados, que podem esperar obter a mesma tutela garantida a outro cidadão em situação idêntica e/ou semelhante.

Novamente, é sabido que o ordenamento jurídico brasileiro está em constante transformação, ocasionadas pelas mudanças sociais que devem encontrar reflexo na Justiça e no mecanismo que os indivíduos busquem a concretização de seus direitos. Por essa razão, é possível a existência de decisões conflitantes nos tribunais, podendo ocasionar insegurança jurídica pelo Poder Judiciário.

Tratando desse tema, é válido lembrar que o sistema jurídico brasileiro é fundamentado no modelo jurídico da *civil law*, tendo a lei como a principal fonte do direito, podendo os julgadores divergirem de entendimento, haja vista o princípio do livre convencimento motivado, segundo qual o magistrado decide conforma a interpretação da lei que lhe pareça mais adequada.

A despeito disso, podemos observar uma aproximação com o sistema da *common law*, que é baseado fundamentalmente em precedentes judiciais, de modo que os procedimentos utilizados em determinados casos concretos servirão de modelo para julgamentos futuros, pelo Poder Judiciário. Trata-se da teoria dos precedentes judiciais.

Referida teoria busca uma previsibilidade do direito por meio da uniformização das decisões judiciais, garantindo-se a segurança jurídica ao jurisdicionado. Ora, não é razoável, a vista da segurança, que os Tribunais inferiores decidam diversamente dos superiores, ou ainda, que as turmas ou câmaras de um mesmo Tribunal decidam de modo divergente entre si.

Vê-se, portanto, a importância da uniformização das decisões judiciais, de modo a pacificar o entendimento dos Tribunais. Ressalta-se, no entanto, que inexiste uma quantidade mínima de julgados, num mesmo sentido, para que possam ser considerados formadores de jurisprudência.

Para além da segurança aos jurisdicionados, a jurisprudência garante economia para o Estado, que poderá deixar de recorrer quando não vislumbrar chances de êxito, e a igualdade do jurisdicionado perante a jurisdição. Nesse sentido, há que se considerar que a função precípua dos Tribunais Superiores é a de proporcionar uniformidade à interpretação do direito constitucional e federal, garantindo a isonomia e a segurança jurídica.

É preciso frisar que a vigência do Novo Código de Processo Civil trouxe um rigor ainda maior à aplicação dos precedentes, não restando dúvidas, que mesmo discordando dos precedentes aplicados pelas Tribunais, o julgador deverá segui-los, nos termos do artigo 1.030, II, 926 e 927 do Código de Processo Civil de 2015.

Veja-se o que preceitua os artigos 926 e 927 do CPC:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.”

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas

e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

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

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

Verifica-se, portanto, a adoção de uma sistemática obrigatória para uniformização de precedentes a fim de garantir segurança jurídica aos administrados. Há de se notar, contudo, que a legislação é específica no sentido de que nem todos os precedentes possuem esse caráter vinculatório, de modo que esse efeito se aplica tão somente àqueles decididos sob o regime dos repetitivos (STJ) ou repercussão geral (STF), bem como as súmulas vinculantes dos tribunais.

Em complemento ao tópico anterior, percebe-se que a segurança jurídica não advém tão somente da norma positivada, mas também da sua necessária aplicação e interpretação, devendo ser reconhecida a importância dos Tribunais para a proteção dos direitos fundamentais e do princípio da segurança jurídica.

Reconhecendo esse papel desenvolvido pelos tribunais, bem como a força de mudança de suas decisões, em especial quando do processo e julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade, objeto do presente trabalho e o qual recorte será realizado, o Congresso Nacional promulgou a Lei nº 9.868/1999 que em seu art. 27 prevê que *“Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e **tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social**, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”*.

O CPC/2015 também trouxe essa previsão no §3º do inciso V, art. 927, sendo que o instituto conhecido como modulação de efeitos será melhor deliniado no próximo tópico, realizando o devido recorte e distinções.

4. MODULAÇÃO DE EFEITOS – Art. 27 da Lei nº 9.868/1999

Se por um lado o CPC prevê a possibilidade de modulação de efeitos na hipótese de *“alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”*, Carrazza⁹ ressalta que, em observância ao princípio da segurança jurídica, é necessário que o novo entendimento judicial, mesmo que reconhecido pelos julgadores como mais adequado, deve ter efeito prospectivo, incidindo tão somente sobre fatos que vierem a ocorrer após a publicação do acórdão que escampa, mantendo-se preservados os atos e negócios praticados à luz da jurisprudência alterada.

Contudo, o presente trabalho busca analisar a modulação de efeitos prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, aplicável sobre julgados do STF que entenderam pela inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

A presente análise ganha extrema relevância em matéria tributária pois faz-se necessário entender sob qual pretexto poderia haver modulação dos efeitos temporais nas decisões proferidas em sede de controle de inconstitucionalidade em que, sendo declarada a inconstitucionalidade da norma tributária, estaria impedida a repetição do indébito tributário.

Relembrando-nos Kelsen, este entendia que a validade de uma norma consiste na qualidade de ser a mesma vinculativa, ou seja, de que os indivíduos submetidos à ordem jurídica devem se conduzir do modo por ela prescrito. Por outro lado, o fundamento de validade de uma norma somente pode ser encontrado em outra norma, o que estabelece uma relação hierárquica entre elas.¹⁰

Especificamente em relação às normas inválidas, Kelsen descarta a possibilidade de existência destas, visto que não estaria preenchido o pressuposto de harmonização com as normas que lhe servem de lastro.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Segurança Jurídica e Eficácia Temporal das Alterações Jurisprudenciais: Competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – Questões conexas. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. Efeito ex nunc e as decisões do STJ. 2ª ed. Barueri, SP: Manole: Minha Editora, 2009. p. 65

¹⁰ Kelsen, Hans, Teoria Pura do direito, 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 215

Nesse sentido, veja-se seu ensinamento:

[...] O próprio Direito parece contar com direito antijurídico e confirmar a sua existência pelo fato de tomar muitas disposições que se consideram ter como fim a anulação de direito antijurídico. Se, porém, existisse tal coisa como um direito antijurídico, desapareceria a unidade do sistema de normas que se exprime no conceito de ordem jurídica (ordem do Direito). Mas uma 'norma contrária às normas' é uma contradição nos termos; e uma norma jurídica da qual se pudesse afirmar que ela não corresponde à norma que preside à sua criação não poderia ser considerada como norma jurídica válida – seria nula, o que quer dizer que nem sequer seria uma norma jurídica. O que é nulo não pode ser anulado (destruído) pela via do Direito. Anular uma norma não pode significar anular o ato de que a norma é o sentido. Algo que de fato aconteceu não pode ser transformado em não-acontecido. Anular uma norma significa, portanto, retirar um ato, que tem por sentido subjetivo uma norma, o sentido objetivo de uma norma. E isso significa pôr termo à validade desta norma através de outra norma. Se a ordem jurídica, por qualquer motivo, anula uma norma, tem de [...] considerar esta norma primeiramente como norma jurídica objetivamente válida, isto é, como norma jurídica conforme ao Direito.

Trazendo esse entendimento para a inconstitucionalidade, para Kelsen inexistente lei inconstitucional, pois somente existe lei se ela é válida, de modo que esta sequer chegou a ser lei, visto que não é juridicamente existente. No entanto, para outros autores, validade e existência da norma são coisas distintas, sendo que a simples existência da norma não se deduz a sua validade.

Aqui se inicia nosso estudo. Certo é que as normas tributárias inconstitucionais foram existentes e tiveram validade até ser reconhecida a sua condição inconstitucional, contudo, seria razoável permitir que uma norma que não se coaduna com o ordenamento jurídico produza efeitos a serem mantidos?

Gilmar Mendes¹¹ entende que a nulidade da lei inconstitucional possui caráter de princípio constitucional implícito, visto que qualquer juiz ou Tribunal dispõe de poder para deixar de aplicar a lei inconstitucional a determinado processo, conforme prevê os art.s 97 e 102, III, a, b, e c, da CF. Percebe-se que a teoria da nulidade da norma inconstitucional é predominante no direito pátrio, fazendo com que se tenha como pacificado o entendimento de que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade deva ter efeitos *ex tunc*, retroagindo até o nascimento da norma impugnada.

¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 325

A aplicação direta dos efeitos *ex tunc* ocasionaria no reconhecimento da invalidade da norma tributária inconstitucional desde seu nascimento, não se admitindo, em regra, efeitos válidos à lei inconstitucional, fazendo com que todas as relações com base nela constituídas voltem ao *status quo ante*. Numa visão tributária, todo o tributo recolhimento com fundamento na norma inconstitucional deveria ser reconhecido como um indébito tributário, suscetível de restituição pelo contribuinte.

Contudo, há um posicionamento doutrinário que entende que entre a vigência da norma e sua declaração de inconstitucionalidade deve-se levar em consideração o fato de que direitos foram criados e litígios foram resolvidos com base na lei invalidada, mas que possuía presunção de validade.

Para Gilmar Ferreira Mendes, embora a orientação do Supremo Tribunal Federal seja por dar efeitos *ex tunc* às decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, isto não obsta que se admita o desenvolvimento de fórmulas intermediárias entre a nulidade e a simples declaração de constitucionalidade, principalmente em virtude de considerações de segurança jurídica, base do Estado de Direito¹².

Diante do contexto acima exposto o art. 27 da Lei nº 9.868/99 ganha relevância, já que o dispositivo surge para amenizar a declaração de nulidade absoluta com efeitos retroativos, tratando-se de uma técnica de decisão alternativa que permite ao STF limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Note que a norma se relaciona tão somente com os efeitos da decisão, não adentrando em seu mérito.

A despeito da possibilidade de modulação, o “excepcional interesse social” não pode ser invocado levemente para afastar a sanção de nulidade quando assim se estiver promovendo menos a Constituição do que pela retroação completa. Em outras palavras, a mitigação dos efeitos da declaração de nulidade visa promover demais preceitos constitucionais, como a segurança jurídica, no sentido de que a retroação de seus efeitos provocaria deturpação jurídica superior do que a manutenção dos efeitos da lei inconstitucional.

¹² Op. Cit. p. 326-332

Ocorre que, tratando-se de matéria tributária, ante a existência de legislação violadora de regras constitucionais que protegem os direitos individuais à liberdade e à propriedade, doutrinadores e militantes da área entendem que não há outro remédio a não ser a declaração de inconstitucionalidade, com a consequente retroação de seus efeitos.

A esse respeito, até a edição da Lei nº 9.868/99 não se tem notícias de que o STF tenha modulado alguma decisão em matéria tributária. No entanto, com a expressa previsão legal que trouxe como requisitos para a modulação razões de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, o Supremo passou a adotá-los como fundamento para a utilização do instituto nessa área.

Trazendo essa realidade mais próxima dos dias de hoje, importante notar a percepção de advogados tributaristas no sentido de que até o início da pandemia da Covid-19 (abril/2020), nas palavras de Flávio Miranda Molinari, sócio do Collavinni Advogados, o STF possuía:

certo padrão nos casos de argumentação pelo excepcional interesse social, no sentido de que deveria ser apresentada prova inequívoca de que a decisão a ser tomada pela corte causaria danos irreversíveis para alguma coletividade específica, sendo afastados argumentos ad terrorem como, por exemplo, o impacto nas contas públicas como forma de impossibilitar prestações positivas do Estado¹³

Todavia, após abril de 2020, o advogado ressalta que *“a jurisprudência de modulação de efeitos teve alteração substancial, cuja causa — por hipótese — parece ser a crise socioeconômica decorrente da pandemia do novo coronavírus”*.

O mesmo sentimento de preocupação com os julgamentos tributários realizados durante a pandemia, com a consequente superação no número de modulações realizadas, também foi compartilhado por Rafael Augusto Pires e Patrícia Stepenoski, advogados do Gaia Silva Gaede Advogados, em artigo publicado no Migalhas em 03/05/2021¹⁴.

¹³ Artigo de opinião: “O pragmatismo tributário na balança e a modulação de efeitos no STF”, publicado em 03/01/2022 no Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-03/molinari-pragmatismo-tributario-modulacao-efeitos-stf>. Acesso em 22 de outubro de 2022.

¹⁴ Artigo: *Modulação de efeitos em matéria tributária: Uma tendência para 2021?* Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/344779/modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria-uma-tendencia-para-2021>. Acesso em 22 de outubro de 2022.

Percebe-se, portanto, que a maior crítica em relação à modulação encontra-se na argumentativa relacionada aos efeitos financeiros da decisão, a qual o Fisco busca enquadrar sob “razões de excepcional interesse social”, alegando que dada a repercussão financeira, haverá prejuízos às políticas públicas estatais, incluindo aquelas de natureza social.

Exemplo disso encontramos no RE 556.664, no qual foi entendido pela inconstitucionalidade da decadência e da prescrição decenais previstos pela lei previdenciária ordinária, mas restringiu-se seus efeitos para o futuro.

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição, Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77 em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/06/2008)

Com relação à Modulação de Efeitos, o Ministro Marco Aurélio de Mello restou vencido, mas seu voto possui argumento notável no sentido de que, inexistindo qualquer mudança de entendimento passível de aplicação de modulação pela segurança jurídica, modular equivaleira a:

[...] quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise –em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos –, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

Aqui adentramos em um tópico que será oportunamente debatido nesse trabalho, sendo relacionado ao dever do Poder Judiciário de evitar incentivos para que o Poder Legislativo crie normas notadamente inconstitucionais tão somente para fins arrecadatórios, aproveitando-se da morosidade do judiciário na solução de lides.

De outro lado, válido ressaltar que, certamente, quando o legislador trouxe o excepcional interesse social como pressuposto da modulação não estava se referindo ao impacto econômico ou a proteção do Erário, se assim fosse, os prejuízos econômicos e financeiros advindos das decisões judiciais estaria expressamente previsto pelo dispositivo legal.

A título exemplificativo, o excepcional interesse público foi corretamente utilizado na ADI 429, onde restou entendido pela inconstitucionalidade de benefício de ICMS dirigido a deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, por afronta à igualdade, mas modulou-se os efeitos da decisão em razão do caráter social do benefício questionado, preservando-se os benefícios concedidos até a decisão.

Outra ótima situação para exemplificar a utilização dos pressupostos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99 seria o caso de um concurso público efetivado com fundamento em determinada norma durante anos, sendo que em certo momento essa norma venha a ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Considerando a existência de todos os concursos realizados e servidores que já tomaram posse dos seus respectivos cargos, o STF estaria autorizado a modular os efeitos da decisão para que fosse respeitada a segurança jurídica, bem como o Excepcional interesse público, existente na necessidade de preservação das funções da Administração Pública no seu exercício perante o administrado.

5. A DIVERGÊNCIA DE INTERESSES NA MODULAÇÃO – O CONSEQUENCIALISMO ECONÔMICO

Em linha com o já observado no presente trabalho, as linhas argumentativas para a modulação de efeitos puderam ser observadas.

Se de um lado temos os contribuintes, sujeitos passivos de uma relação jurídica com o Estado, que visualizam na modulação de efeitos a oportunidade de concretização da segurança jurídica quando necessário, respeitando a coisa julgada, o direito adquirido e as formas pré-estabelecidas, de outro temos o Fisco na qualidade de representante de interesses de governo, visualizando na modulação uma necessidade de manutenção do *status quo* para que não seja obrigado a restituir o patrimônio dos administrados que recolheram tributos indevidamente.

Certamente o argumento de segurança jurídica já foi amplamente analisado no presente trabalho nos tópicos anteriores, assim, cabe nesse momento uma análise dos argumentos consequencialistas “*ad terrorem*” utilizados pelo Fisco em seus pleitos de modulação de decisões que lhes foram desfavoráveis perante o STF.

A esse respeito, o jornal O Globo há um bom tempo publicou matéria intitulada “*Lewandowski reclama que governo usa tática de terror em ações tributárias*”. Nas palavras do jornalista André de Souza: “*Segundo ele, são constantemente apresentados números indicando impacto bilionário nas contas públicas caso o governo saia derrotado, mesmo que as cifras não tenham nenhuma base empírica*”¹⁵.

Vale lembrar que tais argumentos referem-se a premissas que não estão no direito positivado, razão pela qual são tidos como justificativa externa à causa. O consequencialismo distancia-se do normativo para aproximar-se da situação de fato, utilizando as consequências de uma determinada decisão judicial para exprimir valores positivos ou negativos sobre ela.

Esse tipo de argumentação revela uma maior preocupação com os efeitos práticos do que com a estrutura do sistema normativo e, do ponto de vista ético,

¹⁵ Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/lewandowski-reclama-que-governo-usa-tatica-de-terror-em-acoes-tributarias-21137476>. Acesso em 24 de novembro de 2022.

aproxima-se do utilitarismo, pois tende a observar o benefício ao maior número de pessoas possíveis.

Aqui encontra-se um problema para o Direito, uma vez que ao contrário das consequências lógicas, advindas da própria estrutura normativa, as consequências fáticas são imprevisíveis. Ora, não há possibilidade de se antever todas as consequências advindas de um ou outra forma de agir, de modo que as decisões nesse sentido possuem um grande nível de aleatoriedade.

Especificamente para o Direito Tributário, caso a decisão judicial seja fundamentada exclusiva ou predominantemente em tais argumentos, corre-se o risco de violações aos direitos fundamentais dos contribuintes, bem como aos princípios do Estado Democrático de Direito e separação dos poderes.

Embora a doutrina e a jurisprudência entendam pela possibilidade de restrições aos direitos fundamentais desde que realizada uma ponderação entre princípios, certamente essa restrição precisa de limites objetivos para a sua concretização. Esses limites, certamente, vão contra a adoção do utilitarismo, visto que é incompatível com o ideal de justiça, pois os direitos dos indivíduos devem ser resguardados independentemente dos propósitos que a decisão judicial pode alcançar.

Como se sabe, o utilitarismo não se preocupa com o número de indivíduos afetados pela utilização do instituto da modulação de efeitos ou, ainda, com as formas institucionais que organizam as decisões, mas sim, busca a maior soma de satisfação. Exatamente por essa acepção entende-se que no Direito o meio justifica o fim, mas não o fim o meio, sendo necessário observarmos, de forma irrestrita, a Constituição Federal.

Ocorre que, de forma recorrente, o Fisco recorre a argumentos de risco fiscal apresentando uma conta do impacto no orçamento de decisões recém-formadas pelo STF em sentido contrário aos interesses da Fazenda.

Um exemplo muito marcante ocorreu em março de 2017, quando o STF decidiu que *“o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”* no RE 574.706, o julgamento ficou conhecido como *“a tese do século”*.

Diante do risco de derrota judicial, a PGFN requereu a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, apresentando cálculo de impacto no montante de R\$ 258,3 bilhões.

A modulação seria importante para que as futuras decisões judiciais perdessem resultado prático, visto que a inconstitucionalidade seria um fato jurídico com data futura para produção de seus efeitos, alterando os efeitos do controle de constitucionalidade tradicional.

O pedido da Fazenda Pública foi analisado por decisão de 13/05/2021, deferindo-se a modulação a partir da data do julgamento da tese, ou seja, 15/03/2017, de modo que os contribuintes em geral somente poderiam reaver os valores pagos indevidamente a partir dessa data, ressaltando o direito dos contribuintes que ingressaram com ação judicial em data anterior ao julgamento.

A uma primeira vista, pode parecer que a alegação de risco fiscal pode ser argumento suficiente a justificar a aplicação da modulação, contudo, há de ser levado em conta que não somente o impacto econômico deve ser levado em consideração, mas também a gestão de risco que foi adotada pelo governo, visto que compete ao Poder Executivo acompanhar anualmente o possível impacto de seu contencioso (analisar os riscos de perda em ações judiciais).

Assim as empresas devem realizar avaliações de riscos de ações judiciais, contingenciando valores pois, numa eventual derrota, o risco torna-se provável e os valores deverão ser despendidos, o governo também deve realizar o “dever de casa” e não simplesmente apostar em um possível resultando e recorrer-se à modulação de efeitos das decisões para deixar de restituir aos contribuintes os valores recolhidos indevidamente.

Decisões nesse sentido acabam por ratificar uma forma de enriquecimento ilícito por parte do Estado que, ciente da inconstitucionalidade das leis, acaba por mantê-la em vigor e beneficiar-se daqueles contribuintes que não ingressaram em juízo para questionar o tributo.

A esse respeito, veja-se os ensinamentos de Misabel Derzi:

O Estado é protegido, de forma difusa, embora tivesse ele mesmo provocado a cobrança, com base em lei inconstitucional e os ônus dessa proteção serão suportados por um grupo de contribuintes, os conformados. Ora, a lei inconstitucional é de autoria do Estado (Poder Legislativo), mas também a iniciativa, ou seja, o projeto foi elaborado dentro do próprio Poder Executivo (que incorporou antigo Decreto-Lei). A aplicação da lei foi seguida religiosamente, quando as contestações aumentavam e a Dogmática, de forma unânime, apontava a irregularidade. Afinal, as declarações de constitucionalidade foram inventadas exatamente para isso. Além do mais, a repetição do indébito está limitada ao prazo prescricional de cinco anos, quando os valores recebidos nos últimos vinte anos já não poderão ser integralmente devolvidos. As vantagens da Fazenda Pública ainda seriam notáveis, mesmo se os efeitos da decisão tivessem seguido a regra de se unir a declaração de inconstitucionalidade à de nulidade. (DERZI, 2009, p.527)

Como muito bem notado pela professora Misabel, ainda que não houvesse a modulação de efeitos das decisões, a Fazenda Pública já restaria beneficiada pela edição de lei inconstitucional, visto que os pedidos de restituição são limitados aos últimos 5 anos, sendo que todo o demais período já se incorporou no direito do Estado.

Nesse cenário, sonegadores e inadimplentes, que não recolheram os tributos devidos conforme determinava a legislação, também acabam sendo beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade, enquanto os bons pagadores sofrem com o pagamento indevido.

Como não bastasse, a modulação realizada tão somente com base no terrorismo fiscal para além de retirar a responsabilidade dos riscos do Estado, também pode incentivar a edição de leis inconstitucionais com o objetivo de recuperar o Erário.

6. A MODULAÇÃO COMO UM INCENTIVO POLÍTICO PARA A EDIÇÃO DE NORMAS INCONSTITUCIONAIS

Como já antecipado no presente trabalho, a mudança de paradigmas para uma aceitação da argumentação no sentido de existência de prejuízos econômicos e proteção ao Erário como questões de “excepcional interesse público” vai além do que pretendia o legislador ao possibilitar a modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade.

É exatamente nesse sentido o voto em separado do Sr. Deputado Jarbas Lima no Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados quando da análise do Projeto de Lei n. 2.960/1997, posteriormente convertido na Lei n. 9.868/1999:

(...) Como já colocado anteriormente, a aplicação desse dispositivo importará em criação de situações desiguais, pois uma lei inválida será aplicada em certo período como se válida fosse. No campo tributário, esse tratamento desigual importará em verdadeiro confisco. Não há razão de “segurança jurídica” e de “interesse social” que justifique tamanho casuismo, mas tão-somente interesse de governo, deixando os cidadãos brasileiros à mercê diante de leis e atos normativos inconstitucionais.

Nesse mesmo sentido, Andrei Pitten Veloso (2008) observa:

Em suma, a doutrina da “modulação” dos efeitos das pronúncias de inconstitucionalidade mostra-se não só incompatível com as singularidades do Direito Tributário, senão também flagrantemente atentatória à supremacia da Constituição. Incentiva a sua derrocada, a mutilação da sua força normativa – e o confisco estatal de propriedade privada.

Tão somente em hipóteses excepcionalíssimas dita modulação poderia ser admitida. Referimo-nos aos casos de radical mudança na jurisprudência do STF e de adoção, por este, de uma exegese constitucional completamente inusitada, imprevisível até mesmo ao mais prudente legislador (VELOSO, 2008, p. 13).

Em outras palavras, a modulação de efeitos temporais está amparada no princípio da segurança jurídica que, sendo abalada, deve ser utilizada em prol do contribuinte.

A partir do momento em que o Poder Judiciário passa a defender interesses de governo através da modulação de efeitos de decisões em matérias tributárias sem a devida comprovação de interesse social, pautando-se unicamente em argumentação consequencialista “ad terrorem”, o instituto da modulação de efeitos tem desvirtuada a sua finalidade, autorizando um confisco indireto por parte do Estado.

Em linha com o que já foi desenvolvido no presente trabalho, situações como essas prejudicam a segurança jurídica, fundamento do Estado de Direito, abalando, em especial, a confiança dos cidadãos face ao Estado que deve preservar a paz social e os princípios democráticos. Aqui trazemos a possibilidade de o Poder Judiciário, curvando-se à argumentação consequencialista de impactos financeiros e econômicos de suas decisões, estar incentivando a adoção de ações e planos de governo no sentido de edição de leis inconstitucionais tão somente com fins arrecadatórios.

Nesse cenário, estaria sendo aproveitada a morosidade do Poder Judiciário na análise e declaração de inconstitucionalidade para possibilitar com que a lei inconstitucional produza efeitos e, após passados os anos e diante dos diversos impactos produzidos pela legislação, argumentaria-se no sentido da necessidade de homologar-se os efeitos da decisão para se preservar grande parte dos atos já constituídos de forma inconstitucional.

Resta evidente uma preocupação dos contribuintes nesse sentido. A título exemplificativo, é recorrente as orientações no sentido da necessidade de ajuizamento de ações judiciais antes do Supremo analisar algum tema tributário de impacto relevante. Isso porque teme-se que, como vem tornando-se praxe, o STF module os efeitos de eventual decisão que declare a inconstitucionalidade de uma lei para que produza efeitos *ex nunc* após a decisão, ressalvando o direito daquelas ações ajuizadas anteriormente.

Percebe-se, portanto, que esse tipo de modulação em matérias tributárias para além de prejudicar a segurança jurídica e a confiança legítima, acaba por abarrotar o judiciário com ações judiciais nas vésperas de julgamentos relevantes tão somente para ver segurado direitos que deveriam estar garantidos pelo próprio Estado de Direito, em especial pelos efeitos comuns da declaração de inconstitucionalidade de uma lei pertencente ao ordenamento jurídico.

De certo, em uma democracia com repartição de poderes, onde um deve fiscalizar o outro sem estar submetido a ele, espera-se que o Poder Judiciário não crie incentivos, ainda que indiretamente, para que um dos poderes adote estratégias econômicas que violem direitos fundamentais de seus cidadãos. Há de se lembrar

que o papel do STF, precipuamente, é de proteger a Constituição sendo que, a partir do momento em que respalda atos inconstitucionais, passa a vigorar a instabilidade na relação Estado e Cidadão, Fisco e Contribuinte, situação que deve ser repudiada pelo próprio Estado Constitucional de Direito.

Assim, há de se entender que a modulação de efeitos em matérias tributárias deve ter o máximo de zelo possível em sua análise, não se permitindo que a argumentação aqui contestada ganhe espaço no cenário jurisprudencial.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio em voto proferido na ADI nº 2.904-5/PR:

Resisto sempre, Presidente, à modulação da decisão do Supremo quando ele conclui pelo conflito de certa lei com o texto constitucional. Por que o faço? Porque adoto o princípio segundo o qual toda lei editada à margem da Carta da República é írrita e, portanto, não tem como mitigar a eficácia da Constituição Federal. Além desse aspecto, há outro: o viés estimulante. A partir do momento em que o Supremo não declara – como deve, sob a minha óptica, fazê-lo – inconstitucional uma lei, desde o nascedouro, estimula as casas legislativas do Brasil a editarem leis à margem da Carta Federal, para que, com a passagem do tempo, existam as “situações constituídas” – porque não são devidamente constituídas – e que posteriormente sejam endossadas, muito embora no campo indireto, pelo Supremo, presente a modulação. Por isso, tenho sempre sustentado no Plenário – sempre o fiz e esperava inclusive pronunciar-me quanto à inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº. 9.868/99 – que não cabe no caso – sob pena de mitigação da Lei Maior da República, que a todos submete – a modulação dos efeitos da decisão, como se, até aqui, a Constituição Federal não tivesse vigorado (Rel. Ministro Menezes Direito, j. 27/05/2008).

A despeito de não termos limites definidos para excepcional interesse social, devemos ter a concepção de que o dispositivo não está endereçado ao Estado, mas sim aos indivíduos. A esse respeito, Fábio Martins de Andrade (2011, p. 350) ensina que *“a única hipótese da aplicação do artigo 27 da lei 9868/99 é no interesse da sociedade, e não do poder estatal em beneficiar-se da própria torpeza, isto é, do seu próprio ato de arbítrio”*.

Feitas essas considerações, importante que esse trabalho faça a análise de alguns precedentes do STF para identificar a utilização do instituto da modulação em decisões contrárias aos contribuintes, a fim de identificar a prevalência ou não de segurança jurídica nos julgados tributários.

7. EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL: BREVE ANÁLISE DE RECENTES JULGADOS DO STF

A partir da análise dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, percebe-se que os argumentos econômicos vêm sendo cada vez mais utilizados, baseado, por vezes, numa ética utilitarista e consequencialista, em detrimento de alguns princípios constitucionais. Assim, em determinadas situações, vencem as alegações econômicas de que o Estado não suportaria o impacto causado pelas decisões judiciais, ou que seriam comprometidos diversos programas em prol da própria sociedade.

A esse respeito, em caso recente, o STF no julgamento do RE 714.139 (Tema 745), entendeu pela inconstitucionalidade da fixação da alíquota do ICMS sobre operações de fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior à cobrada sobre as operações em geral, em razão da essencialidade dos bens e serviços, modulou os efeitos adotando argumentos orçamentários.

Restou acolhido pelo tribunal a modulação dos efeitos para que a decisão passasse a valer apenas a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento de mérito (05/02/2021). O Ministro Dias Toffoli ressaltou que a aplicação da redefinição de alíquota já no corrente ano (2022) representaria perda anual estimada pelos estados em R\$ 26.6 bilhões.

Conforme noticiado no site do tribunal¹⁶:

Toffoli lembrou, ainda, que governadores e membros das procuradorias, em audiência, apresentaram tabela que demonstra que o impacto anual da decisão da Corte, tomando como base preços de 2019, varia, a depender do estado, de R\$ 19 milhões (Roraima) a R\$ 3,59 bilhões (São Paulo). "Os montantes são elevados, e as perdas de arrecadação ocorrem em tempos difíceis e atingem estados cujas economias já estão combalidas", enfatizou.

O ministro destacou que, ao produzir efeitos a partir de 2024, primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada, os impactos da decisão nas contas públicas serão amenizados num espaço de tempo adequado. Ficaram ressaltadas da modulação, no entanto, as ações ajuizadas até o início do julgamento do mérito do recurso (5/2/2021).

¹⁶ Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=479034&tip=UN>. Acesso em: 21 de novembro de 2022.

Aqui resta perceptível a adoção da modulação de efeitos tão somente com base em argumentos de impactos orçamentários, visto que o interesse social se demonstra especialmente do lado dos contribuintes, que visam a redução da carga tributária sobre bens e serviços já reconhecidos como essenciais.

A postura adotada pelo Ministro parece revelar contrariedade de posicionamento, visto que no julgamento do RE 595.838 afastou o pedido de modulação de efeitos pois estava fundamentado em estimativa de impacto orçamentário. Nas palavras do Ministro:

A pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é, no entanto, medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.

A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida.

Note-se que modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

Segue abaixo ementa do julgado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 23/04/2014)

Por sua vez, na ADI 5422, que foi julgada procedente em parte para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias, o excepcional interesse social parece ter sido corretamente aplicado, visto que o STF, por unanimidade, negou o pedido da União para que a decisão não tivesse efeito retroativo.

Neste caso a AGU alegava a possibilidade de ingresso de pedidos de restituição de valores, resultando em impacto financeiro estimado em R\$ 6,5 bilhões, considerando o exercício atual e os cinco anteriores. Entendeu-se que *“A tributação reconhecida como inconstitucional fere direitos fundamentais e, ainda, attingia interesses de pessoas vulneráveis”*.

A mesma sorte não alcançou o julgamento do Difal. O STF, em fevereiro de 2021, definiu a inconstitucionalidade da exação, visto que a Constituição Federal *“não autoriza a cobrança, pelos estados ou pelo Distrito Federal, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas quanto às operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto antes do advento da lei complementar”*.

Para além de declarar a inconstitucionalidade do convênio 93/2015 e, portanto, do Difal de ICMS, o STF modulou os efeitos de sua decisão, permitindo que o imposto continuasse a ser cobrado em 2021, sendo inexigível a partir do próximo exercício financeiro.

O ministro Dias Toffoli, em linha com o entendimento adotado no RE 714.139 supra comentado, entendeu que a modulação se fazia necessária pois os estados e o Distrito Federal já estavam cobrando o ICMS e seria importante *“recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais”*.

No seu entender, a falta de modulação de efeitos da decisão faria com que as unidades federativas experimentassem situação pior do que aquela que se encontravam antes da Emenda Constitucional 87/2015. Ou seja, o fundamento da decisão foi a proteção do Erário e o resguardo do impacto orçamentário pelos Estados.

Diantes dos recentes acórdãos aqui analisados, bem como os demais percebidos no decorrer do presente trabalho, podemos perceber que não existe um padrão adotado pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgamentos quanto a modulação de efeitos, de modo que não há como se ter previsibilidade se o argumento de impacto orçamentário será adotado ou não pelos ministros. A modulação, especificamente fundamentada em impacto orçamentário, parece ser favorável ao Fisco quando relacionada à grandes cifras (como no caso do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS e o Difal).

De outro lado, quando os valores, embora bilionários, não representam grande expressividade, a argumentação *ad terrorem* parece perder força, abrindo espaço para a manifestação dos efeitos retroativos da decisão.

8. CONCLUSÃO

Diante do cenário exposto, entende-se que a segurança jurídica está intimamente ligada ao próprio ordenamento jurídico, sendo fundamental ao bom desenvolvimento do Estado Democrático de Direito. Trata-se de elemento fundamental ao cidadão, sendo que no âmbito tributário é essencial para que o indivíduo conduza, organize e planeje sua vida e atividade. Por meio dela os demais princípios do Estado Democrático encontram-se respaldados, especialmente aqueles intrínsecos aos sistemas capitalistas, como a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada.

Embora tenhamos mecanismos consolidados que ajudam a preservar os direitos fundamentais dos cidadãos, o controle de constitucionalidade ganha grande relevância no enfrentamento de normas que prejudiquem a ordem e supremacia da Constituição. As decisões proferidas no controle de constitucionalidade, contudo, possuem consequências no mundo jurídico que devem ser observadas.

Como regra, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma implica em efeitos *ex tunc* da decisão, de modo que a declaração atinja a norma desde o seu nascimento. No entanto, o ordenamento jurídico brasileiro admite a modulação dos efeitos da decisão por meio do art. 27 da Lei nº 9.868/99, que consiste na possibilidade de delimitar o período sobre o qual a decisão produzirá efeitos, permitindo com que uma parcela dos atos já constituídos não seja atingida pela inconstitucionalidade.

Diante do que analisado no presente trabalho, com relação a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima, a defesa dos direitos fundamentais e a necessidade de não se instigular a edição de leis inconstitucionais, conclui-se que a modulação de efeitos em matérias tributárias deve ser realizada sempre que houve mudanças abruptas, bruscas e imprevistas da jurisprudência, mas jamais em favor do Fisco.

A modulação de efeitos, que está vinculada ao princípio da segurança jurídica deve ser usada em favor do cidadão-contribuinte, preservando sua confiança legítima. Ora, na hipótese de utilização deste mecanismo em favor do Estado para fins de

preservar uma lei inconstitucional (e resguardar o Erário), estaríamos de frente à uma situação de desequilíbrio constitucional, ferindo preceitos do Estado de Direito.

Como já observado, essa situação pode incentivar a edição de leis inconstitucionais tão somente com fins arrecadatários, pois ainda que agindo contra a Constituição e os direitos fundamentais do contribuinte, o Estado terá reforços econômicos em seus cofres, protegidos pela modulação aplicada para a defesa do “excepcional interesse público”.

A despeito de concluirmos que o excepcional interesse público não está realcionado a defesa de uma política econômica e fiscal, percebe-se uma tendência de utilização do consequencialismo nas decisões judiciais e administrativas aumente, o que pode ter sido intensificada quando consideramos as modificações trazidas pela Lei de Introdução ao Direito Brasileiro – LINDB pela Lei nº 13.655/2018, que introduziu “*normas de segurança jurídica*” na aplicação do direito público, prevendo, por exemplo, no art. 20, que “*Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*” (grifos nossos).

Nesse sentido, pode-se concluir pela necessidade de parâmetros mais objetivos quanto ao cabimento da modulação, especialmente com relação a sua aplicabilidade quando considerados aspectos socioeconômicos. Há necessidade de maiores delimitações acerca do conceito de excepcional interesse social, de forma que sua aplicação não seja desvirtuada para atender interesses diversos aos dos contribuintes apenas para resguardare políticas de governo.

Esse aspecto ganha ainda mais relevância no atual cenário de crise intensificada pela Covid-19, bem como a ampliação de julgamentos tributários oportunizada pelo plenário virtual.

9. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Ana Paula. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto Bergamo. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. Mealheiros Editores, 2011.

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

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2 de. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2017.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Ativismos judicial e efetividade de direitos fundamentais*. 1 ed. Brasília: Editora IDP, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

_____. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. *Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal*.

_____. Projeto de Lei 2960/1997. *Dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal*.

_____. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. *Código de Processo Civil*.

_____. Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro*.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.066. Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 07/03/2018.

_____. ADI 3.406. Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 01/02/2019.

_____. RE 603.624. Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 13/01/2021.

_____. ADI 4628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 17/09/2014.

_____. ADI 4425, Rel. Min. Carlos Ayres Britto, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 14/03/2013.

_____. ADI 4171, Rel. Min. Ellen Gracie, Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, DJe 20/05/2015.

_____. ADI 4596, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018

_____. RE 946.648. Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 19/09/2016

_____. RE 592.891. Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2019

_____. RE 574.706. Rel. Min. Carmén Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Segurança Jurídica e Eficácia Temporal das Alterações Jurisprudenciais: Competência dos Tribunais Superiores para fixá-la – Questões conexas*. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2ª ed. Barueri, SP: Manole: Minha Editora, 2009

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CARVALHO NETTO, Menelick. *Requisitos pragmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito*. Revista Brasileira de Direito Comparado, Belo Horizonte, v. 3. 1999.

DE ANDRADE, Fábio Martins. *O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e a modulação temporal dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária*. 2010. Tese de Doutorado (Doutorado em Direito Público) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

_____. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

DE ARAGÃO, Alexandre Santos. *Princípio da legalidade e poder regulamentar no Estado contemporâneo*. Revista de Direito Administrativo, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. *Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: mitos, consequências e arranjos institucionais ideais*. Direito Públicos, v. 15, 2018.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributários*. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 7, n. 3, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 2000.

MAGALHÃES DA SILVA, Denise. *A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade da norma tributária*. 1a ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

MEDAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. Cadernos da Escola de Direito, v. 1, n. 8, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: Precedente e Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 1a ed. Thomson Reuters: Revista dos Tribunais, 2021.

RIBEIRO, Diego Muniz. *A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e jurisprudência do STF*. Revista Dialética de Direito Tributário, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. ROCHA, Sérgio André. *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROSITO, Francisco. *Teoria dos precedentes judiciais: racionalidade da tutela jurisdicional*. 1a ed. Curitiba: Juruá, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. *A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal*. Conjur, 2021. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoas-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em 11 de maio de 2022.

SILVA, Guilherme Villas Bôas. *O impacto do argumento financeiro na modulação de efeitos do Supremo Tribunal Federal*. 2019. Tese de Doutorado. FGV – Escola de Direito de São Paulo.

VELOSO, Andrei Pitten. *A temerária “modulação” dos Efeitos da pronúncia de Inconstitucionalidade em matéria tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 157, out. 2008.