



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Valentina Tamara Jalbut

Modulação de efeitos em matéria tributária:
ofensa a preceitos do ordenamento jurídico?

SÃO PAULO

2022

Valentina Tamara Jalbut

Modulação de efeitos em matéria tributária:
ofensa a preceitos do ordenamento jurídico?

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de BACHAREL em **Direito**, sob a orientação do Prof. Dr. **Roque Antonio Carrazza**.

SÃO PAULO

2022

AGRADECIMENTOS

A minha família, por todo o apoio diário. Por todas as vezes que me incentivaram quando eu mais precisava, quando eu mesma tinha a certeza de que seria capaz de segurar o peso da responsabilidade. Por todas as reclamações que escutaram de peito e cabeça aberta para, no final, dizerem que ficaria tudo bem. E de fato ficou. Por todas as vezes que demonstraram serem as pessoas mais fortes e resilientes que pude conhecer, sendo exemplo a cada passo que davam.

Ao Matheus Paolucci Kluck Vieira, responsável por fazer com que todos os meus dias incrivelmente mais leves, repletos de amor e segurança. Sem ele, tenho a certeza de que não teria alcançado metade das minhas conquistas. Por todo o apoio, companheirismo, e sustento diário. Por ele, conheci o amor mais puro e genuíno que existe. Serei eternamente grata por tê-lo comigo ao longo da inteira caminhada de minha vida.

As minhas melhores parceiras de trabalho e amigas, Bruna Maffei, Camila Camargo, Julia Leite e Maria Mendes. As melhores pessoas que pude escolher para dividir os meus anseios e peripécias ao longo da caminhada feita na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sem vocês, não seria capaz de me formar.

Aos meus grandes amigos, os quais conheci há 5 anos, logo no início da faculdade apesar de parecerem morar em meu coração já há muito tempo: Felipe Heitor, Henrique Chuster, Henrique Molina, Igor Uenohara, João Amaral, João Victor Inkis, Pedro Caracante e Pedro Rezende.

Agradecimentos especiais ao Igor Uenohara, por ter sido morada tantas vezes, em meio as minhas tempestades. Em tempos como os de hoje, amizades como a dele não são, nem de perto, triviais. Levarei comigo, sempre.

Ao meu time, equipe de Contencioso Tributário Administrativo do escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra Advogados, por sempre serem tão pacientes e receptivos. Vocês foram os melhores professores que pude ter ao longo dos meus anos de estágio. Espero poder retribuir ao longo da minha trajetória profissional.

Agradecimento especial à Julia Garjulli, por todos os ensinamentos para além da seara tributária, e pela incrível habilidade em fazer com que o Direito Tributário seja leve e fluído, em tempos tão duros.

Ao professor Roque Antonio Carrazza, pela enorme oportunidade de aprender ainda mais com o melhor profissional do ramo.

RESUMO

JALBUT, Valentina Tamara. **Modulação de efeitos em matéria tributária: ofensa a preceitos do ordenamento jurídico?** 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

O presente trabalho busca explorar a possibilidade de modulação de efeitos de decisões responsáveis por declarar a inconstitucionalidade de determinada norma em matéria tributária, em face do caráter protetivo dos princípios constitucionais tributários atrelados a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes. Uma vez explorada tal possibilidade, pretendeu-se analisar os principais argumentos utilizados nos pedidos e determinações de modulação de efeitos em casos tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal. A partir desta análise, foram feitas considerações acerca dos efeitos, positivos e negativos, das decisões mais recentes proferidas pela mais alta Corte do país, com o objetivo de verificar se os pressupostos presentes no artigo 27, da Lei 9.868/1999 (BRASIL, [2009]) foram, de fato, verificados. O trabalho teve como roupagem o princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária, elemento imprescindível na qualidade da relação firmada entre o Estado e o cidadão, como contribuinte. Em paralelo, buscou-se discorrer sobre a necessidade do uso de ponderação (proporcionalidade e razoabilidade) entre os princípios estabelecidos em nosso ordenamento jurídico, sempre visando a proteção do contribuinte frente aos atos emanados do Estado. Nota-se que, pela própria delimitação legal, há situações em que a modulação de efeitos quanto às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal é necessária, ou até mesmo inevitável. Sobre este prisma, o estudo visou explicitar a necessidade de decisões bem fundamentadas em relação a este ponto, a fim de garantir que os princípios constitucionais não sejam desvirtuados, gerando anomalias tributárias.

Palavras-chave: modulação de efeitos em matéria tributária. inconstitucionalidade. direitos e garantias dos contribuintes. Supremo Tribunal Federal. efeitos.

ABSTRACT

JALBUT, Valentina Tamara. **Modulação de efeitos em matéria tributária: ofensa a preceitos do ordenamento jurídico?** 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

This study seeks to explore the possibility of modulation of effects of decisions responsible for declaring the unconstitutionality of a certain rule in tax matters, in view of the protective nature of the constitutional tax principles linked to the protection of taxpayers' rights and guarantees. Subsequently, the study intended to analyze the main arguments used in requests and determinations of effects modulation in tax cases judged by the Federal Supreme Court. Based on this analysis, considerations were made about the effects, positives and negatives, of the most recent decisions rendered by the highest Court in the country, in order to verify whether the assumptions present in article 27, of Law 9,868/1999 were, in fact, verified. The work was based on the principle of protection of legitimate confidence in tax matters, an indispensable element in the quality of the relationship between the State and the citizen, as taxpayer. At the same time, it was sought to discuss the need to use the weighting (proportionality and reasonableness) between the principles established in our legal system, always aiming to protect the taxpayer against acts issued by the State. Note that, by the very legal delimitation, there are situations in which the modulation of effects regarding the decisions handed down by the Supreme Court is necessary, or even inevitable. From this standpoint, the study aimed to explain the need for well-founded decisions on this point, in order to ensure that the constitutional principles are not distorted, generating tax anomalies.

Keywords: modulation of effects in tax matters. unconstitutionality. rights and guarantees of taxpayers. Supreme Court. effects.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88	Constituição Federal da República Brasileira
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	PANORAMA CONSTITUCIONAL.....	8
2.1	Sistema Constitucional Tributário.....	8
2.2	Princípios do Sistema Tributário Brasileiro e o mecanismo de ponderação.....	10
3	CONTROLE JURISDICIONAL DE CONSTITUCIONALIDADE.....	21
3.1	Modulação de efeitos – origem e conceito (aspectos gerais): Artigo 27 da Lei nº 9.868/1999.....	22
3.2	Caráter protetivo dos princípios constitucionais tributários.....	25
3.2.1	Segurança jurídica.....	25
3.2.2	Excepcional Interesse Social.....	26
3.2.3	Ponderação.....	26
4	O PODER JUDICIÁRIO COMO ÓRGÃO COMPETENTE PARA A INTRODUÇÃO DE NORMAS E A JURISPRUDÊNCIA.....	27
4.1	A Importância da Modulação de Efeitos em Matéria Tributária.....	27
4.2	Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária.....	28
5	A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	31
6	CONCLUSÃO.....	39
	REFERÊNCIAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

Ponto pacífico que o Estado Democrático de Direito deve servir como mecanismo garantidor de uma sociedade que preza e observada pelos direitos fundamentais, englobando, concomitantemente, a busca de um equilíbrio social e político nas relações entre os indivíduos que ele compõe, com o fim de tornar este Estado forte e consolidado.

Posto isto, o Direito possui função bastante clara: estabilizar relações jurídicas de forma congruente. Sendo assim, nada mais lógico que haja no direito positivo uma forte preocupação com a ideia de segurança jurídica, atrelada a previsibilidade, calculabilidade e estabilidade das relações e interpretações previstas em nosso meio.

Neste cenário, dentro de nosso ordenamento jurídico há diversos dispositivos que procuram resguardar o conteúdo semântico do princípio da segurança jurídica, bem como dar-lhe efetividade. Dentre eles, o art. 27 da Lei nº 9.868/99 (BRASIL, [2009]), o qual preveem a modulação dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Nítida, portanto, a preocupação em tutelar o princípio da segurança jurídica em uma das suas instâncias, qual seja, a da aplicação do direito.

Apesar de já existir faz quase uma década, a modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade passou a ser utilizada com maior ênfase pelo Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, especialmente em matéria tributária, o que tem levado a uma forte discussão sobre a juridicidade desta norma, bem como os limites da sua aplicação. É justamente este o principal ponto do trabalho em questão.

2 PANORAMA CONSTITUCIONAL

2.1 Sistema Constitucional Tributário

É pressuposto que as normas jurídicas não estão situadas no mesmo patamar umas ao lado das outras, mas, sim, agrupadas em níveis de escalonamento, de tal forma que as superiores dão validade às inferiores, que, assim, não as podem contrariar. Por isso, é dito que o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente.

Das inferiores, criadas por particulares (como ocorre no caso dos contratos, por exemplo), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar constitucional.

Conhecida a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico, torna-se relativamente fácil ao intérprete ou ao aplicador do Direito dirimir qualquer conflito interno de normas. Tratando-se de normas de hierarquia diversa, prevalecerá a superior, isto é, a de mais alta hierarquia, porque à outra, exatamente por contraditá-la, faltará validade.

Dito isto, é notório que o caráter constitucional do Sistema Tributário Brasileiro. Como já havia estabelecido Geraldo Ataliba (1968), esta é uma peculiaridade latente do ordenamento tributário pátrio.

Os sistemas tributários estrangeiros são, em sua grande maioria, constituídos em nível infraconstitucional. Com poucos dispositivos de natureza tributária em suas respectivas Constituições, há uma enorme discrepância entre o que vivenciamos no Brasil.

A supremacia da Constituição brasileira vem resguardada por sua rigidez. Ou seja, poderá sofrer alterações e até mesmo ser emendada, mas somente por meio de um procedimento especial, respeitadas as cláusulas pétreas que, por sua vez, corresponde ao grupo de normas fixo e irremovível da CF/88, conforme dispõe o art. 60, § 4º, I a IV (inserir dispositivo como nota de rodapé), inclusive, e principalmente, as que consagram direitos do contribuinte e suas garantias.

Nas Constituições rígidas, como é o caso da constituição brasileira, suas normas legitimam toda a ordem jurídica. A Constituição da República Federativa do Brasil deve ser entendida como rígida, na medida em que, além de ter força formal superior à dos demais atos normativos (leis, decretos, provimentos etc.), demanda, para ser modificada, processos especiais, nela expressamente previstos (votação bicameral e em dois turnos, quórum qualificado de três quintos, obediência às cláusulas pétreas etc.).

Por isso, as normas jurídicas veiculadas em leis, decretos, portarias, atos administrativos, provimentos etc. valem, em última análise, enquanto se harmonizam com as normas constitucionais, devendo ser interpretados e aplicados de modo a se ajustarem aos seus ditames. E, para além disso, as normas constitucionais devem ser interpretadas de modo a permitir, ao máximo, a prevalência dos valores e interesses que elas protegem. Frisamos, no entanto, que não é dado ao aplicador usar de suas próprias idiossincrasias para “corrigir” o que, a seu sentir, está posto de modo inadequado na Lei Maior.

Sobre este ponto, a Constituição Federal da República Brasileira (CF/88) possui em seu seio um complexo conjunto de princípios e regramentos da seara tributária, resultante em um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”.

Tal característica produziu uma série de efeitos, dentre eles, a ampliação da rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário. Ou seja, é notório o grau de dificuldade para que sejam alterados pontos basilares do regramento tributário.

Mas o que faria com que o sistema tributário tenha tal característica? A ideologia oficial do direito tributário consiste na concepção de que a constitucionalização do Sistema Tributário objetiva defender e proteger o cidadão contra atos do Estado. Isto é, o regramento tributário posto do jeito que é, representa conjunto de “limites ao poder estatal de tributar”.

Visou-se, portanto, reduzir o poder estatal e assegurar o patrimônio dos cidadãos contra possíveis abusos advindos de atos infraconstitucionais. Trata-se de evitar abusos do estado contra a figura do contribuinte.

Nos dias atuais, possível que seja ligeiramente mais difícil de visualizar esta problemática. Não obstante, tal abordagem reporta-se aos períodos anteriores ao Estado Democrático de Direito que vivemos, em que os cidadãos presenciavam o domínio eminente do soberano. Há época, o domínio dos bens imóveis era de titularidade última do soberano, que poderia, portanto, requisitar os bens a qualquer tempo, sendo uma das principais manifestações do arbítrio estatal.

Com a instauração do Estado de Democrático de Direito, nasceu o direito tributário. A disciplina das competências tributárias foi incorporada na construção do regime republicano do Brasil, sendo priorizada a diferenciação entre interesse público e interesse pessoal do governante.

A partir disto, foi gerada a ideia de limitação do poder estatal em face da autonomia e liberdade individual. Atrelado a isto, estão os princípios de proteção ao contribuinte, verdadeiros norteadores do sistema tributário brasileiro.

Nota-se, portanto, que se a democracia consiste no conceito de limitação do poder estatal e garantia dos interesses individuais, o direito tributário brasileiro se tornou um dos instrumentos mais importantes para a realização dos ideais democráticos.

2.2 Princípios do Sistema Tributário Brasileiro e o mecanismo de ponderação

A Constituição abarca diferentes tipos de normas. Ao contrário do que pode parecer a um primeiro momento, os dispositivos constitucionais não possuem todos a mesma relevância, já que alguns veiculam simples regras, ao passo que outros, verdadeiros princípios.

Os princípios devem ser entendidos como diretrizes, isto é, os nortes, do ordenamento jurídico. Sobre este ponto, o Prosper Weil (*apud* CARRAZZA, 2021, p. 27) afirma que “algumas normas constitucionais são mais diretrizes; outras, menos”

A Constituição deve ser entendida, portanto, como conjunto de dispositivos que veiculam regras e de princípios jurídicos, atuais e vinculantes. Ainda sobre os princípios possuem acentuado grau de abstração, traçando, destarte, as diretrizes do ordenamento jurídico.

Ao passo que, as disposições constitucionais que veiculam simples regras possuem pequeno grau de abstração, impende dizer, referem-se a situações mais específicas. Enunciam uma razão para decidir em determinado sentido.

Princípio constitucional é uma regra básica, implícita ou explícita, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Por “implícito” deve ser entendido que este não se assenta em um único enunciado linguístico, mas em vários, que, tomados em conjunto, formam o texto jurídico, este de existência imprescindível.

De todo modo, importa salientar que não importa se o princípio constitucional é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe. Se existe, o jurista, com o instrumental teórico que a Ciência do Direito coloca à sua disposição, tem condições de discerni-lo.

Os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem os pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito.

Não é por outras razões que, na análise de qualquer problema jurídico – por mais trivial que seja (ou que pareça ser) –, o cultor do Direito deve, antes de tudo, alçar-se ao altiplano dos

princípios constitucionais, a fim de verificar em que sentido eles apontam. Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional.

Tal se dá, porquanto os princípios atuam como “vetores para soluções interpretativas” (CARRAZZA, 2021, p. 35) - ajudam a fazer a interpretação da Constituição.

Vai daí que a interpretação conforme a Constituição é importante instrumento de superação de conflitos entre normas constitucionais e entre estas e outras normas jurídicas, a elas inferiores.

Em suma, os princípios constitucionais influem na interpretação e na boa aplicação até dos mandamentos constitucionais, inclusive nos tributários. De fato, se um mandamento constitucional aceitar várias interpretações, há de prevalecer a que estiver em sintonia com o princípio que lhe for mais próximo. Se o mandamento constitucional aceitar várias interpretações, a que deve prevalecer é aquele que está em sintonia com o princípio constitucional que está mais próximo.

Evidentemente, quando princípios constitucionais colidem entre si, cabe ao aplicador efetuar uma ponderação, de modo a decidir qual prevalecerá no caso concreto.

Tendo como ponto de partida os ensinamentos de Robert Alexy (2003) e Ronald Dworkin (2002), a decisão de prevalência entre um princípio e outro, deve ser pautada nas circunstâncias concretas. Isso não significa dizer que o princípio que não foi escolhido deverá ser excluído do ordenamento jurídico ou que não poderá ser utilizado diante de outra situação fática.

Assim, o sopesamento de princípios não altera a validade do princípio não preponderante diante das circunstâncias do caso.

Já no caso das regras, a situação é ligeiramente distinta. Quando há uma situação conflitante entre duas regras, A e B, são 3 (três) as possibilidades: **(i)** regra A não é válida; **(ii)** regra B não é válida; ou, **(iii)** regra A e regra B não são válidas. Em outras palavras, ou a regra é aplicada em sua inteireza, ou ela deve ser por completo, não aplicada.

Não há espaço, portanto, para grandes reflexões de aplicabilidade uma vez que se delimita o conflito aparente. Há de permanecer aquela que compactua com o ordenamento jurídico.

Como bem já disse Felipe Souza, no caso da colisão de princípios, essa declaração de invalidade não ocorre, pois ambos os princípios colidentes permanecem válidos, e, portanto, continuam ambos pertencendo ao ordenamento jurídico. O que acontece é que, no caso concreto, um princípio cede em detrimento do outro (SOUSA, 2011, p. 98).

Dito isto, nota-se que, ponderar princípios é determinar o peso específico de cada um no caso concreto, a fim de decidir qual prevalecerá. Nota-se que as normas constitucionais veiculadoras de direitos fundamentais não de receber a interpretação que maior efetividade lhes empreste. Daí falar-se em princípio da interpretação efetiva das normas constitucionais, máxime daquelas que consagram direitos fundamentais.

Inconstitucional, pois, qualquer interpretação de norma jurídica que tenda a retirar ou, mesmo, a diminuir a eficácia de um princípio constitucional, mormente quando este diz de perto com um direito fundamental.

O próprio Poder Judiciário, ao decidir casos em que eles estão em jogo, deve despegar-se dos métodos tradicionais de interpretação, para assumir uma atuação criadora, que concretize os princípios constitucionais, que – como observa José Carlos Vieira de Andrade (1998, p. 139 *apud* CARRAZZA, 2021, p. 49) – “não necessitam da mediação legislativa e não dependem, nem podem depender, por isso, das opiniões ou opções das leis ordinárias”.

O quanto escrevemos vale, como não poderia deixar de ser, para a tributação. De fato, também na esfera do Direito Tributário, a funcionalidade e a validade dos princípios têm sido sempre mais postas em evidência, a ponto de falar-se que eles moldam, interferem e, de certo modo, até antecipam o conteúdo das leis tributárias.

Todos os artigos da Lei Maior que tratam, direta ou indiretamente, da ação estatal de tributar só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios *magnum* de nosso sistema constitucional.

As normas infraconstitucionais, mormente as tributárias, para terem validade, devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais. Assim, o contribuinte somente estará sujeito à lei tributária quando esta for coerente com o conteúdo material dos grandes princípios que encontram morada na Constituição.

Sobre este assunto, um ponto deve ser destacado. Os princípios constitucionais não podem alterar as regras-matrizes das exações, que também estão postas na Constituição. Estas conferem aos contribuintes o direito fundamental de só poderem ser tributados nas situações que precisamente descrevem.

Desta forma, não é admissível, em nome do princípio constitucional da solidariedade, alargar o campo de incidência de uma lei tributária, de modo a fazê-la incidir sobre fatos que esta não contempla.

É certo que um princípio constitucional, em rigor, não passa de uma regra jurídica. Mas é igualmente certo que, por ter um âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras regras, mesmo as de nível constitucional. Exerce uma função axiologicamente mais expressiva, dentro

do sistema jurídico (Souto Maior Borges). Tanto que sua desconsideração acarreta consequências muito mais danosas ao “edifício jurídico” que a violação de uma simples regra.

Uma vez posto o panorama geral quanto as normas presentes em nosso ordenamento jurídico, passaremos a abordagem quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar, responsável por englobar diversos princípios constitucionais, dentre eles, a legalidade tributária, o princípio da anterioridade, a segurança jurídica e entre tantos outros.

Sobre os princípios norteadores que circundam a seara tributária, cabe menção ao **princípio da legalidade**. É bem verdade que não se trata de princípio exclusivamente tributário, pois se projeta sobre todos os domínios do Direito, mas é de suma importância para o ramo.

Enunciado no art. 5º, II, da CF, o princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem que haja lei. E a lei, é expressão da vontade geral.

Tal princípio teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da Constituição Federal, que estabelece ser vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Pessoas políticas só podem criar tributos e aumentar tributos se eles tiverem sido criados por meio de lei.

Desta forma, entende-se que apenas a lei (editada pela pessoa política competente, nos termos da CF/88) pode criar ou aumentar tributos. De igual forma, somente a lei pode diminuir tributos, isentar tributos, perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as respectivas sanções e assim por diante.

Já o **princípio da anterioridade** é *suis generis*, já que é especificamente tributário, e se projeta apenas no campo da tributação (federal, estadual, municipal e do Distrito Federal). Encontra-se delineado nos arts. 150, III, “b” e “c”, 150, § 1º, e 195, § 6º, todos da CF/88.

É da conjugação de todos estes dispositivos, e não de cada um isoladamente considerado, que se extrai o verdadeiro perfil constitucional do princípio da anterioridade.

Nota-se que o exercício financeiro começa no dia 1º de janeiro e se prolonga até o dia 31 de dezembro de cada ano. Assim, por este princípio, a lei que cria ou aumenta um tributo, ao entrar em vigor, deve ter sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando – aí, sim – incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica.

A intenção é fornecer tempo para que o contribuinte, com isso, possa se programar, ano a ano, suas atividades econômicas, já que, durante o exercício financeiro, não será colhido de surpresa com novas incidências fiscais.

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa, justamente para que o contribuinte possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Em síntese, não é constitucional criar tributo para ser cobrado no mesmo exercício financeiro. Tampouco aumentá-lo, cobrando-o, majorado, no mesmo exercício. Tais práticas instalariam a surpresa tributária, que a moral administrativa condena e a CF/88 proíbe.

Tal princípio merece breves comentários, pois não guarda um rebuscado entendimento sendo possível entendê-lo da simples leitura do texto legal. Ele está expresso no Artigo 150, II, da CF trata da regra que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

O princípio informador dos impostos é o “princípio da capacidade contributiva”, disposto no art. 145, § 1º, da CF.

Em linhas gerais, o princípio reforça o princípio republicano, na medida que exige a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes. Nota-se que a capacidade contributiva se revela diante de fatos ou situações que sinalizam que, quem os realiza ou neles se encontra, possui condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica do imposto.

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos de Justiça Fiscal. É jurídico, que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Esse princípio pode ser encontrado no artigo 150, IV da CF/88, com a redação simples que afirma que é proibido utilizar o tributo com efeito de confisco.

A partir de tal definição legal, é possível afirmar que esse princípio impede que o Fisco, ao cobrar um tributo, de se apossar dos bens do contribuinte, logo a finalidade do mesmo é manter a ordem e lealdade tributária, para que os tributos sejam exigidos de forma coerente e não invadam a âmbito da propriedade privada dos contribuintes.

Ainda, é necessário ressaltar um dos principais princípios atrelados ao tema do presente trabalho. A segurança jurídica é, inegavelmente, um dos elementos mais considerados nas tomadas de decisões pelo Poder Público no Estado Democrático de Direito.

A segurança jurídica é inerente à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no preâmbulo da CF/88, no patamar dos valores supremos da sociedade brasileira. Em síntese, a

carta constitucional, com todos os dispositivos que a englobam, existem para dar segurança jurídica para as pessoas.

Inclusive, o Estado Democrático de Direito foi construído para dar segurança jurídica, tanto para as pessoas físicas, quanto às pessoas jurídicas. Esta segurança jurídica, leva, em regra, a irretroatividade da lei, decisões, jurisdicionados, e outros tantos princípios e mandamentos.

Sobre este ponto, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, em várias de suas normas, como bem o percebeu Heleno Taveira Torres (2011, p. 188); *verbis*:

O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição (Preâmbulo, caput dos art. 5º e art. 6º e art. 103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como segurança ou insegurança. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de direito fundamental à ordem jurídica segura quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade.

Com isso, nota-se que o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado já no art. 1º, da Constituição Federal, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas ou judiciais, capazes de frustrar a confiança que depositam no Poder Público.

Isso porque o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, influenciando não só na edição das leis e dos atos administrativos, como no próprio alcance das decisões judiciais.

Ora, uma das funções mais relevantes do Direito é “conferir certeza à incerteza das relações sociais” (BECKER, 1998, p. 76), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares, qualquer resquício de arbítrio. Conhecendo o *modus* pelo qual as regras de conduta serão aplicadas, todos acabam tendo a tranquilidade para planejar o porvir.

Por outro lado, a certeza de que terão respeitados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, dá às pessoas a chamada garantia do passado. Na feliz expressão de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 168), “segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz”.

Sobre este ponto, cabe reflexão proposta por J. J. Gomes Canotilho (2000, p. 256); *verbis*:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos dos actos.

Desta forma, o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, os efeitos que advirão, inclusive das decisões judiciais.

Nota-se que os preceitos constitucionais respeitantes à segurança jurídica das pessoas são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas. São, pois, de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, para produzirem seus regulares efeitos, da edição de normas inferiores, que lhes explicitem o conteúdo.

Como é fácil notar, o princípio da segurança jurídica é associado aos ideais de determinação, de estabilidade e de previsibilidade do Direito, em todas as suas dimensões. Nesse sentido, está voltado para os três Poderes, pelo que sua aplicação é obrigatória, máxime quando se está diante de decisões judiciais passadas em julgado.

Conforme quer José Souto Maior Borges (2002), “segurança é direito e garantia fundamentais, não sendo possível desconsiderá-la em qualquer nível de aplicação infraconstitucional, isto é, nas leis e regulamentos fiscais e até nos atos de execução”. Do contrário, isto é, “sem segurança de aplicação, a segurança jurídica da norma seria anulada pela insegurança da sua aplicação”, na feliz observação de Humberto Ávila (2012, p. 142).

Em resumo, o princípio da segurança jurídica impõe que se proteja a confiança das pessoas no Direito, fazendo com que elas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão dos comportamentos que adotarem.

Em suma, as leis, os decretos, os atos administrativos, as decisões judiciais etc., devem sujeitar-se aos postulados constitucionais que consagram e garantem a segurança jurídica das

peessoas. Um deles é o da irretroatividade das normas jurídicas, explicitado no art. 5º, XXXVI, da CF/88, que passa a ser o alvo de nossas atenções.

A segurança jurídica, um dos pilares do Direito, exige que as leis, os atos administrativos em geral e a jurisprudência tenham o timbre da irretroatividade. Daí falarmos em irretroatividade do Direito e não, apenas, das leis.

O princípio da legalidade, tal como exteriorizado no art. 5º, II, da Constituição Federal (“ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), contém implícita a vedação à retroatividade. A ideia está implícita: estamos afirmando que ninguém pode ser obrigado a pagar o tributo se não devido a lei retroativa, caso contrário, não haveria segurança jurídica (art. 150, III, “a”).

Ademais, a Constituição brasileira, ao tratar dos “direitos fundamentais” (art. 5º), garantiu a inviolabilidade do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (inc. XXXVI). Nota-se, portanto, que os atos normativos que eventualmente contrariem tais diretrizes podem ser anulados, com base em sua inconstitucionalidade.

Como se sabe, direito adquirido é aquele que já se incorporou ao patrimônio jurídico da pessoa, merecendo, pois, nos termos constitucionais, ampla proteção.

O princípio da irretroatividade não apenas obstaculiza a aplicação pretérita da lei nova, mas, por impedir também a projeção de efeitos imediatos e futuros desta, garante a ultratividade da lei velha. Melhor dizendo, impede que a lei nova, mesmo incidindo para o futuro, desconstitua situações consolidadas sob a égide da lei velha.

Por outro lado, o ato jurídico perfeito é aquele que está concluído e acabado, segundo a lei que vigorava, ao tempo em que se consumou, apresentando-se, portanto, apto a produzir seus regulares efeitos, tudo conforme, de resto, vem estatuído no art. 6º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) (BRASIL, [2018]).

Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - “Art. 6 - (‘omissis’) - § 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem” (BRASIL, [2018]).

Os efeitos que ele gerou não podem ser desconstituídos nem pela lei nova, nem pelo ato administrativo novo, nem pela jurisprudência nova. Acrescente-se que, para produzir direito adquirido, o ato jurídico deverá ter-se consumado em tempo hábil, vale dizer, na vigência da lei que contemplava aquele direito.

Portanto, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei, do ato administrativo e da jurisprudência velhas, que continuarão a disciplinar as situações que

sob sua égide se consumaram, mesmo após a entrada em vigor da lei, do ato administrativo e da jurisprudência novas.

Quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do direito vigente (o que é correto e normal), como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas.

A segurança jurídica, um dos magnos princípios em que se assenta nosso direito positivo, exige, assim, que as leis (tributárias ou não-tributárias) sejam irretroativas. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos por elas praticados impõe sejam as leis irretroativas.

No Brasil, como já é sabido, não pode haver tributo sem prévia descrição legal. Em se tratando de leis que impõem deveres novos aos administrados, a diretriz é a seguinte: todas as que, de algum modo, venham em seu detrimento, somente poderão projetar efeitos para o futuro. Jamais lhes será dado abarcar o passado, repercutindo negativamente sobre situações consumadas.

Não obstante, por razões ideológicas que nosso direito positivo encampou, admite-se que algumas leis tributárias retroajam: as leis tributárias benéficas, como as isentivas, as remissivas, as anistiantes, as que parcelam débitos tributários, as que garantem o aproveitamento de novos créditos, as que diminuem encargos fiscais etc. Aliás, as leis que concedem remissões e anistias necessariamente retroagem.

Por outro lado, as demais leis tributárias benéficas retroagirão, ou não, de acordo com o que nelas próprias estiver estatuído. Se silenciarem a respeito deste assunto, seguirão a regra geral: a regra da irretroatividade.

A jurisprudência está igualmente submetida ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, já que o princípio da irretroatividade – tornamos a insistir –incide sobre todo o Direito. Conforme dispõe Misabel Derzi em nota à obra de Baleeiro (2001, p. 193-194):

O princípio (da irretroatividade) não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada...

Embora não se negue que as decisões judiciais dizem respeito a fatos ocorridos no passado, há situações que exigem, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, que os efeitos das alterações jurisprudenciais só se façam sentir no futuro.

Tal se dá quando a mutação jurisprudencial acaba, na prática, por alterar radicalmente preceitos legais ou, até constitucionais, pegando de surpresa um grande universo de pessoas. Permitir que, neste caso, elas venham prejudicadas, por condutas que adotaram antes da modificação do entendimento dos Tribunais, é o mesmo que aceita que uma lei possa retroagir.

Assim, quando uma linha jurisprudencial nova reverte por completo as expectativas dos jurisdicionados, construídas com apoio em reiteradas e firmes decisões anteriores do mesmo Tribunal, haverão de ser aplicados os ditames do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, para que não reste sacrificado o princípio da segurança jurídica e, com ele a boa-fé das pessoas, que praticaram atos, certas de que procediam sob o amparo do direito objetivo.

Como absolutamente ninguém está a salvo de erros, é comum que os tribunais cheguem à conclusão que não deram a melhor interpretação a uma norma jurídica, ao aplicá-la, até então, aos casos que lhes foram submetidos. É normal, e em certos casos, é até necessário que os tribunais voltem sobre seus próprios passos e refaçam sua jurisprudência.

Mas, aí, surge o seguinte problema: como ficam as pessoas que agiram de acordo com o que próprio Poder Judiciário entendia, de modo reiterado e consistente, ser o melhor direito? Defende-se, neste trabalho, que estas, em homenagem, se por mais não fosse, ao princípio da segurança jurídica, devem ter preservadas as situações que até então exsurgiram.

Ou seja, o novo entendimento judicial, ainda que possa parecer, aos olhos dos julgadores, mais adequado, terá efeito prospectivo, incidindo apenas e tão-somente sobre fatos que vierem a ocorrer após a publicação do acórdão que o encampa.

Os atos e negócios praticados ao lume da antiga jurisprudência devem ter seus efeitos preservados. Afinal, máxime num Estado Democrático de Direito como o nosso, as pessoas não podem ser sancionadas, justamente por haverem norteado seu agir na bússula do Poder Judiciário.

Em suma, a decisão do Tribunal que implicar quebra de orientação jurisprudencial consolidada deve produzir efeitos “ex nunc”. Estas ideias se encontram consolidadas no art. 27, da Lei nº 9.868, de 11 de novembro de 1999; *verbis*:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de 2/3 (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. (BRASIL, [2009])

Portanto, quando exercita o controle concentrado de constitucionalidade das leis ou atos normativos, o Supremo Tribunal Federal recebeu, de modo expresse, competência para estabelecer a partir de quando e em que intensidade terá eficácia sua decisão.

3 CONTROLE JURISDICIONAL DE CONSTITUCIONALIDADE

De modo geral, o ordenamento jurídico habilita diversas pessoas com a aptidão de veicular textos jurídicos, dos quais, quando interpretados em conformidade com os princípios e preceitos postos, veiculam normas jurídicas. Dentre estas pessoas, destaca-se o Poder Judiciário.

Nota-se que o magistrado que veicula norma jurídica não possui tarefa mecânica, mas sim, uma interpretação do direito como um todo. Se assim não o fosse, a atividade judicante se resumiria a simples verificação de existir a subsunção de um determinado fato à determinada norma, e por via de consequência, a interpretação literal dominaria a sua função.

Sobre este ponto, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2019, p. 313)preceitua: “[...] a interpretação é um ato de síntese e que o intérprete, para alcançar a ‘ratio legis’, deve lançar mão de todos os meios doutrinários ao seu alcance.”, não podendo o intérprete, portanto, ficar preso à interpretação literal de um dispositivo.

Assim, ao decidir por determinada via, o Poder Judiciário cria espécie de norma jurídica, afastando demais interpretações e delimitando a que deverá ser seguida pelo jurisdicionado, o que, sem dúvidas, cria expectativa jurídica a ser respeitada.

Assim, ao proferir decisão e criar direito “interpartes” o Poder Judiciário, mesmo que de forma reflexa e indireta, origina expectativa para os demais jurisdicionados. Por óbvio, as expectativas geradas pelas decisões judiciais apresentam graus diferentes. Uma vez proferida por tribunal local, apresenta maior capacidade de estabilização do que quando emanada por juiz singular. Sob a mesma lógica, quando criada por tribunal superior, apresenta maior capacidade de estabilização.

Nota-se que a interpretação com eficácia máxima decorreria de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito do controle de constitucionalidade como, por exemplo em sede de ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade, arguição de descumprimento de preceito fundamental e a interpretação transformada em súmula vinculante.

Sobre este ponto, ressalta-se que o controle de constitucionalidade corresponde a um mecanismo de correção instituído com o objetivo de verificar atos dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, a saber se estes estão adequados em seus requisitos formais e materiais à norma constitucional.

Verifica-se, portanto, que o controle de constitucionalidade é instrumento indispensável para a preservação do estado salutar da Constituição Federal, na medida em que seu objetivo

consiste em verificar as inconstitucionalidades existentes no ordenamento jurídico, as quais tendem a vulnerar e violar a ordem constitucional instalada.

Para Bulos (2011, p. 139), o “controle de constitucionalidade é o instrumento de garantia da supremacia das constituições”, com o objetivo de examinar se os atos executivos, legislativos e jurisdicionais são compatíveis com a excelsa carta.

Sobre este mesmo tema, para Novelino (2020), o controle de constitucionalidade atinge, em sentido amplo, os atos legislativos (leis, propriamente ditas), jurisdicionais (regimentos internos dos tribunais) e executivos (medidas provisórias e deliberações administrativas em geral), sendo que, se houver a constatação de inconstitucionalidade em qualquer deles, serão passíveis do controle de constitucionalidade, que, como cediço, tem por objetivo preservar a supremacia constitucional.

Posto isto, nota-se que a interpretação dada por determinado tribunal, em especial o Supremo Tribunal Federal (STF), dita de maneira muito semelhante a linha de ação de diversas normas. Por isso, é certo afirmar que a alteração de uma posição jurisprudencial consolidada, especialmente no âmbito do STF, se assemelha a uma alteração legislativa e, por isso, o tribunal deve zelar com especial cuidado sobre os efeitos da possível mudança, sob pena de o sistema jurídico ser corrompido, tamanha a ausência de segurança jurídica e instabilidade.

Assim, indiscutível que o resultado do processo de interpretação do Poder Judiciário cria sensações jurídicas de certeza e confiança para o jurisdicionado, as quais não devem ser ignoradas em caso de mudança jurisprudencial.

É sob este cenário que surge a possibilidade de os tribunais superior, em especial o STF, modular os efeitos de suas decisões.

3.1 Modulação de efeitos: Origem e Conceito – Artigo 27 da Lei nº 9.868/1999

A partir da Lei 9.868/99 (BRASIL, [2009]), legitimou-se ao Supremo Tribunal Federal a proceder com a modulação dos efeitos de suas decisões quando por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, conforme artigo 27

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Sobre a previsão legal indicada acima, importa mencionar:

[...] Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado 'in concreto' se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional. (BRASIL, 2013)

Assim, conclui-se que o STF, de modo lógico-razoável, com supedâneo no princípio constitucional da segurança jurídica ou do excepcional interesse social, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Mesmo antes da edição da norma, supra, o STF vinha aplicando a modulação dos efeitos de suas decisões fazendo-o por razões de ponderação da declaração de inconstitucionalidade e a necessidade de rigidez da ordem jurídica (conceito atrelado a segurança jurídica, descrita em capítulo anterior).

Ao editar tal norma, e inserir na mesma o dispositivo que trata acerca da modulação dos efeitos das decisões pelo Supremo Tribunal Federal, o legislador inseriu duas possibilidades pelas quais poderá ocorrer tal modulação, sendo elas, como já apontado anteriormente: **(a)** razões de segurança jurídica, e **(b)** excepcional interesse social.

Note-se, portanto, que além de expressamente prevê a possibilidade de modulação, instituiu duas exigências, que deverão ser atendidas concomitantemente.

A primeira delas, a exigência formal-procedimental, a qual preceitua que o STF poderá determinar a modulação pelo voto de, no mínimo, 8 ministros, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 9.868/99 (BRASIL, [2009]). Além disso, deve ocorrer a manifestação de maioria absoluta dos membros pela inconstitucionalidade ou constitucionalidade, nos termos do art. 23, da Lei nº, 9.868/99 (BRASIL, [2009]).

A segunda diz respeito a exigência material-substancial, que condiciona a modulação somente por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Sobre o tema, resume de modo exemplar, Moraes (2009, p. 759), *in verbis*:

Em relação à amplitude dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, excepcionalmente, o Supremo Tribunal Federal poderá afastar a regra geral no sentido dos efeitos gerais (*erga omnes*), para afastar a incidência de sua decisão em relação a algumas situações já consolidadas (garantia da segurança jurídica), ou ainda para limitar, total ou parcialmente, os efeitos temporais da declaração (*ex tunc*) ou os efeitos repristinatórios da decisão, declarando a validade de alguns atos praticados na vigência da norma.

Neste cenário, Zeno Veloso (1999, p. 210) destaca o seguinte ponto:

Temos a firme convicção de que é da maior necessidade, utilidade e importância que se preveja em nosso direito constitucional positivo a possibilidade de o STF, em casos excepcionais, e quando o exija o interesse público, estabelecer limites à eficácia da declaração de inconstitucionalidade, com as ressalvas que apresentamos.

De forma semelhante, Eduardo Talamini (2008, p. 439): “a possibilidade de excepcionalmente restringir os efeitos retroativos ou mesmo atribuir apenas efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade – ao contrário do que possa parecer – confere maior operacionalidade ao sistema de controle abstrato”.

Há, entretanto, alguns pontos a serem considerados.

Um dos principais pontos indicados refere-se ao argumento consequencialista na determinação ou não da modulação. Em artigo publicado no *Jornal Valor Econômico*, Fábio Martins de Andrade (2009) manifestou o seguinte posicionamento:

[...] É inegável que o argumento consequencialista pode (e deve) ser levado em conta na tomada das decisões judiciais. A depender da área jurídica e das particularidades de cada situação submetida ao exame do Poder Judiciário – e do Supremo – diferentes graus de importância podem ser atribuídos a tais argumentos. Isto é, o argumento consequencialista deveria servir como argumento secundário para a delimitação (ou não) da modulação de efeitos. Com peso menor, e servindo para corroborar ou reforçar os argumentos jurídicos centrais sobre os quais o debate se alicerça. Sua possível aplicação deve ser cogitada somente em situações excepcionalíssimas, quando a atribuição do tradicional efeito *ex tunc* (efeito retroativo) à declaração de inconstitucionalidade conduz a uma situação ainda mais afastada da 'vontade constitucional' em razão do vácuo que pode ser criado em alguns casos.

A grande crítica que se faz em relação a este ponto, e que ficará mais claro no capítulo adiante, é que, em determinadas decisões, o STF, ao que parece, priorizou o argumento consequencialista ao invés de levar em consideração os argumentos jurídicos centrais sobre o tema discutido.

3.2 Caráter protetivo dos princípios constitucionais tributários

3.2.1 Segurança jurídica

Como mencionado anteriormente, um dos requisitos para que a modulação de efeitos esteja em conformidade com o que estabelece o art. 27, supra indicado, um dos pontos a ser analisado refere-se a segurança jurídica.

Neste passo, observa-se que, “razões de segurança jurídica podem revelar-se, igualmente, aptas a justificar a não-aplicação do princípio da nulidade da lei inconstitucional” (MENDES, 2006, p. 6).

Isto é, tem-se a segurança jurídica como alicerce da ciência jurídica, porquanto, dela, extrai-se a solidez das relações jurídicas, a certeza de aplicação das normas instituídas, garantindo-se, assim, uma previsibilidade e estabilidade do Direito em um ordenamento jurídico.

Inclusive, conforme já apontado em capítulo anterior, pode-se dizer que a segurança jurídica é um pilar do Estado Democrático de Direito, pois, ao criar a lei, o Estado deve sujeitar-se a ela, conforme substanciosa lição de Silva (2006, p. 9):

Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais. A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como guiar-se na realização de seus interesses.

Posto isto, para que o princípio da segurança jurídica seja atendido, a modulação deve satisfazer os seguintes pressupostos: **(a)** excepcionalidade do caso objeto de decisão, e **(b)** inexistência de inconstitucionalidade manifesta do ato impugnado.

Além disso, deve-se poder com ela: **(a)** restaurar o “estado de constitucionalidade”, **(b)** proteger a segurança jurídica como um todo, além de **(c)** evitar “grave” ameaça à segurança jurídica.

3.2.2 Excepcional Interesse Social

Em um primeiro momento, nota-se que o objetivo é permitir a utilização da **exceção** em caso de interesse social, na medida em que o texto é expresso na exigência de excepcional interesse social. A existência do adjetivo “excepcional” aponta para algo que seja absolutamente fora do padrão.

Já no que se refere ao interesse social, diante da fluidez e da indeterminação jurídica do conceito, já se auferiu que, sua utilização sempre deveria ser alicerçada nos preceitos constitucionais e até mesmo na própria segurança jurídica, já mencionada outras tantas vezes.

De todo modo, na seara do Direito Tributário, o interesse social deve ser entendido como aquele que visa garantir as condições materiais do Estado para a satisfação dos objetivos econômico-financeiros tutelados na CF/88.

Sobre este ponto, importa destacar que, diante de todo o tratamento que a Constituição fez questão de dar ao campo das economias e finanças do Estado, é elemento fundador do Estado de Direito a estabilidade econômica que resguarda todo o ordenamento. Assim, quando declarada a inconstitucionalidade de uma norma, a possibilidade de enormes prejuízos ao patrimônio público ganha base constitucional para a arguição de excepcional interesse social.

3.2.3 Ponderação

Ainda, necessário ressaltar que a decisão que incorrer na modulação deve, necessariamente, estar pautada em juízo de ponderação, nos termos mencionados nos capítulos anteriores, com a finalidade de viabilizar a preservação da higidez constitucional.

O processo deve ser realizado sob a perspectiva de que a modulação, nos termos de Moraes (2009): “trata-se de opção interpretativa excepcional fundada em razões de segurança jurídica e interesse social, cuja finalidade é evitar a ocorrência de maiores danos sociais com a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade”.

Desta forma, a vontade constitucional deve ser encontrada por meio de critérios que observam, obrigatoriamente, a razoabilidade e a proporcionalidade, seja para preservar a higidez constitucional.

4 O PODER JUDICIÁRIO COMO ÓRGÃO COMPETENTE PARA A INTRODUÇÃO DE NORMAS E A JURISPRUDÊNCIA

4.1 A Importância da Modulação de Efeitos em Matéria Tributária

Uma vez posto os principais pontos quanto a modulação de efeitos de maneira geral, adentraremos na utilização do instituto nas decisões em matéria tributária. A situação possui alto nível de complexidade na medida em que os princípios tributários dos quais derivam as garantias aos contribuintes são precisamente delimitados na Constituição, de forma que a resolução das problemáticas em Direito Tributário reclama que seja feito um exame exaustivo de questões constitucionais, além daqueles atreladas especificamente à seara tributária.

Para que se respeite o princípio da segurança jurídica em matéria tributária e para que o direito positivo atinja seu fim nesta seara, o contribuinte deve ter a possibilidade de antever a sua carga tributária, sendo capaz de calcular com certeza os valores por ele devidos até para que possa buscar medidas elisivas com o escopo de minorar o impacto tributário. Ao pautar sua conduta, o contribuinte deve então poder confiar nas orientações provenientes da Administração Pública, dentre as quais se destacam as sinalizações oriundas do Poder Judiciário. Este Poder, por ser o intérprete máximo das normas jurídicas (inclusive as de natureza tributária), acaba por gerar expectativas nos administrados (no caso contribuintes), expectativas essas que não podem ser alteradas inopinadamente.

Há duas situações em que a complexidade se acentua mais ainda.

A primeira quando se contrapõem a segurança jurídica e o excepcional interesse social ao direito do contribuinte à repetição do indébito tributário decorrente de declaração de inconstitucionalidade de norma que ensejou a cobrança do tributo.

E, a segunda, quando a mudança de jurisprudência pode ocasionar grave instabilidade jurídica se retroagir às situações pretéritas.

De toda maneira, a aplicação da modulação de efeitos pondera interesses, podendo ser desfavorável tanto ao contribuinte quanto à Fazenda Pública. Diante da densidade própria à temática da modulação e da forma que toma quando se tem a inserção do instituto no Direito Tributário, é essencial contextualizar a segurança jurídica e o excepcional interesse social nessa seara. Além disso, de suma importância a atenção às configurações das garantias, inclusive constitucionais, que o ordenamento atribui ao contribuinte.

4.2 Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária

De início, cabe salientar que a interpretação das normas jurídica é a mesma em qualquer ramo do Direito, não apresentando o Direito Tributário qualquer novidade em relação a isso. Não obstante, a peculiaridade da seara tributária é a posição antagônica dos sujeitos envolvidos - o contribuinte e Fisco.

Este é um aspecto relevante para a interpretação das normas em matéria tributária, na medida em que as partes ocupam papéis de completo antagonismo, em defesa de seus próprios interesses. Interesses estes que são inconciliáveis, conforme explica Celso de Barros Correia Neto e Liziane Angelotti Meira (2013):

[...] a construção de sentido faz-se a partir dos interesses em disputa. De um lado, o Fisco, que se guia pelo interesse arrecadatório. De outro, o contribuinte, que vê o tributo como uma redução de seu patrimônio e, por isso, deseja evitá-lo. Os dois interesses são, imediatamente, inconciliáveis. Daí os conflitos surgem. Apresentando teses opostas, cada qual pretende oferecer a “melhor”, “mais justa” ou “mais lógica” maneira de se interpretar certo dispositivo de lei. A controvérsia existe ainda que o texto legal seja aparentemente claro. O equívoco e o dissenso são também consequências das diversas posições dos sujeitos, Fisco e contribuinte, não são apenas “defeitos” do texto da lei.

No que se refere ao argumento do impacto ao orçamento público, o site do Portal da Transparência esclarece que o orçamento público deve ser considerado como instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos, sendo esse planejamento essencial para oferecer serviços públicos adequados, além de especificar gastos e investimentos que foram priorizados pelos poderes.

Tal ferramenta tem a sua razão de existir para estimar os valores de receitas que o Governo espera arrecadar quanto fixa as despesas a serem efetuadas com o dinheiro. Isto, na medida em que os tributos arrecadados podem sofrer variações ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para garantir que o governo não gaste mais do que arrecada.

Em suma, o orçamento público é o mecanismo que organiza a destinação de parte dos valores advindos da arrecadação fiscal, o que possibilita ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais, sendo que eventual queda na arrecadação pode afetar diversos setores da sociedade, como visto no primeiro capítulo.

Posto isto, é notório que, atualmente, o julgador, em muitos casos, vai além dos argumentos normativos, considerando aspectos circunstanciais, como experiências

profissionais, ideologias pessoais, e as eventuais consequências das decisões. Inclusive em situações em que há a possibilidade de modulação de efeitos.

É claro que a análise do direito deve ser feita através de uma perspectiva globalizante, não podendo ser compreendido se o visualizado dissociado da estrutura global na qual se compõe como instância. Assim, pode-se dizer que o Direito Tributário, pode/deve ser analisado conjuntamente com outras áreas.

Desta forma, questionável o posicionamento de que os argumentos consequencialistas não seriam jurídicos. Note-se que a Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, [2009]), prevê a possibilidade de modulação de efeitos em decisões que declararem a inconstitucionalidade de norma, e apresenta em sua exposição de motivos que os tribunais constitucionais se consideram: “obrigados a ponderar as suas decisões, a tomar em consideração as possíveis consequências destas”, o que evidencia o intuito de se considerar o uso do consequencialismo quando da decisão que aplicar a modulação de efeitos.

Sobre este ponto, preceitua Jorge Miranda (1988, p. 390):

Como escreve Bachof, os tribunais constitucionais consideram-se não só autorizados mas inclusivamente obrigados a ponderar as suas decisões, a tomar em consideração as possíveis consequências destas. É assim que eles verificam se um possível resultado da decisão não seria manifestamente injusto, ou não acarretaria um dano para o bem público, ou não iria lesar interesse dignos de proteção de cidadãos singulares. Não pode entender-se isto, naturalmente, como se os tribunais tomassem como ponto de partida o presumível resultado da sua decisão e passassem por cima da Constituição e da lei em atenção a um resultado desejado. Mas a verdade é que um resultado injusto, ou por qualquer outra razão duvidoso, é também em regra - embora não sempre - um resultado juridicamente errado.

Inclusive, a própria LINDB, no art. 21, prevê o dever do julgador de indicar de modo expresso as consequências jurídicas e administrativas de decisão judicial que decretar a invalidação de ato, abrindo margem para este tipo de argumento. Claro que, em conjunto com os determinadas dentro do aspecto jurídico-legal.

Desta forma, é possível inferir que a argumentação consequencialista possui certo caráter jurídico, podendo ser utilizada em razão de expressa previsão legal e, nesse contexto, poderia ser utilizada pelos julgadores, como um dos caminhos para se chegar à decisão ideal, considerando não apenas o direito positivado, mas a realidade da sociedade e as consequências que a decisão pode causar. Não obstante, também se torna indiscutível que esta linha abre margem para certa subjetividade que, se levada ao extremo, poderá gerar instabilidade atrelada a segurança jurídica.

Nota-se que a discussão quanto ao uso de argumentos consequencialistas em julgamentos que envolvem matéria tributária está longe de ser tema pacífico. E, para além disso, é possível visualizar crescente utilização do argumento do impacto ao orçamento público, muito difundido pela PGFN ao pleitear a aplicação da modulação de efeitos em casos tributários.

Sobre o argumento atrelado ao impacto orçamentário como justificativa para a modulação de efeitos de decisões, nota-se que a União vem o adotando de maneira corriqueira na medida em que o orçamento público é o instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos, sendo esse planejamento essencial para oferecer serviços públicos adequados à sociedade de uma maneira geral.

De modo geral (e este ponto ficará mais claro no capítulo seguinte), é necessário apontar que o argumento do impacto orçamentário deve ser precedido de indicações e comprovações concretas, e não apenas meras alegações trazidas pela PGFN. Apesar de o STF não ter se posicionado acerca de quais documentos devem ser apresentados para fins desta comprovação, é ponto pacífico que a mera alegação de prejuízo ao erário com a finalidade de emplacar determinada modulação não deve ser aceita pela Suprema Corte do país.

5 A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - ANÁLISE DE ALGUMAS DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em 2006, o STF julgou o AI nº 582.280/RJ (BRASIL, 2006), o qual havia sido interposto pelo Município do Rio de Janeiro com o objetivo de aplicar o instituto da modulação na decisão que havia declarado a não recepção, pela CF/88, de Lei municipal de 1984 instituidora da progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

O Município defendia que, em síntese, a decisão impugnada deveria ter seus efeitos relativizados, na medida em que a Lei teve aplicação por período considerável e que os valores recolhidos foram usados para melhorias em prol dos contribuintes.

O Min. Relator, Celso de Mello, naquela oportunidade, entendeu que não haveria como modular os efeitos de decisão que não declarou a inconstitucionalidade, mas tão somente a não recepção da Lei pela nova ordem constitucional.

Mais à frente, declarou que revela-se inadmissível a adoção da doutrina da prospectividade, tal como pretendido pelo Município do Rio de Janeiro, tendo em vista que tal diretriz teórica supõe a necessária formulação de um juízo prévio de inconstitucionalidade, o que seria impossível no caso concreto, na medida em que a norma em discussão teria sido editada em momento anterior (1984) ao da vigência da CF/88.

O posicionamento do Min. Relator foi, assim, no sentido de negar provimento ao Agravo de Instrumento, pois considerou ser incompatível a adoção da técnica de modulação de efeitos com decisão que declarou a não recepção de norma pela Carta Constitucional superveniente.

Embora tenha acompanhado o posicionamento do Min. Relator no dispositivo, o Min. Gilmar Mendes pontuou que, em sua visão, a atribuição de eficácia prospectiva seria plausível, ainda que não se trate de declaração de inconstitucionalidade.

No caso em questão, acompanhou o posicionamento macro do Min. Relator, sob a justificativa de que, até onde podia compreender, o Município não teria demonstrado: “a repercussão econômica, a gravíssima lesão à ordem pública ou à segurança jurídica, bem como a qualquer outro princípio constitucional relevante para o caso”.

A partir desta contextualização, conclui-se que, para proceder com a modulação em matéria tributária, não basta que a Fazenda Pública declare infundadamente grande prejuízo ao erário. Assim, o pedido deve ser fundamentado para além da argumentação de cunho fiscal insubsistente, sendo construído em justificativa de causa e consequência entre a declaração de inconstitucionalidade e o prejuízo insustentável que se teria nos cofres públicos.

Afinal, como destaca o Ministro Gilmar Mendes, a modulação só pode ser feita “conquanto que juízo de ponderação justifique o uso de tal recurso de hermenêutica constitucional”.

No ano de 2007, ocorreu a alteração da jurisprudência até o momento consolidada no STF sobre o direito a crédito de IPI decorrente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

Ao longo da sessão de julgamento do RE nº 353.657/PR (BRASIL, 2007) os Ministros concordaram que, pela leitura do art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é não cumulativo, de maneira que o que for devido em cada operação deveria ser compensado com “o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero”.

Desta forma, passou-se a considerar incabível o creditamento já permitido pela Corte. Tal situação motivou o Min. Ricardo Lewandowski a levantar questão de ordem propondo a modulação de efeitos da decisão do RE, sob a justificativa de que tal decisão implicaria em significativa alteração de jurisprudência.

Em suas palavras (BRASIL, 2007, p. 695-698):

[...] os contribuintes, fiados em entendimento pacificado na Suprema Corte do País, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 90, passaram a creditar-se, de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolviam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota zero ou não tributados. Por tal motivo, e considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízo aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante. Isto, sobretudo, em respeito ao princípio da segurança jurídica que, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello, tem por escopo “evitar alterações surpreendentes que instabilizem a situação dos administrados”, bem como “minorar os efeitos traumáticos que resultam de novas disposições jurídicas que alcançaram situações em curso.

Para o Min. Marco Aurélio, contudo, se fossem restringidos os efeitos da mudança do entendimento do Tribunal, seria necessário ter-se por base o art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, [2009]), tendo em vista a inexistência de disposição normativa própria que tratasse de Recurso Extraordinário. E, pela analogia, a modulação só poderia ser decorrente de declaração de inconstitucionalidade, o que não ocorreu na situação analisada:

Busquem a razão de ser do art. 27 da Lei no 9.868/99. Outra não é senão a presunção de legitimidade constitucional do ato normativo, a gerar a confiança dos cidadãos em geral no que nele previsto. Declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo e presentes, como pedagogicamente está no preceito, motivos de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, aí sim pode o Supremo fixar a eficácia do que decidido, mantidas as situações jurídicas que teriam sido estabelecidas a partir de lei ou do ato normativo – na espécie, iniludivelmente, inexistente – proclamado inconstitucional. [...] a preliminar é única: ante os parâmetros do julgamento ocorrido, ante a circunstância de não haver a Corte declarado a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, não surge campo para cogitar-se da fixação de efeitos do julgamento verificado a partir do trânsito em julgado que lhe dará qualidade ou de outro momento que venha a cogitar. (SILVA, 2014, p. 90)

Ponderou, ainda, o Min. sobre as consequências da modulação em Direito Tributário, que incitaria uma judicialização constante dos contribuintes em tentar obter a revisão do entendimento do Tribunal sobre tributação que lhes foi incidente:

Está-se a ver que a prevalência de fixação de termo inicial para definir-se o direito, ou não, ao crédito implicará não a preservação da segurança jurídica, não o agasalho de excepcional interesse social, mas desordem desenfreada, ficando os contribuintes e os cidadãos em geral estimulados aos questionamentos em Juízo para, anos após, obterem, quem sabe, a feitura de justiça salomônica, com resultado econômico-financeiro distanciado, a mais não poder, dos ditam s constitucionais e que, em última análise, será suportado por toda a sociedade. (BRASIL, 2007)

Alguns meses depois, o STF decidiu sobre a modulação dos efeitos de julgamento que consolidava sua jurisprudência no sentido oposto ao que vinha decidindo o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), na análise do RE nº 377.457/PR (BRASIL, 2008).

O caso versava sobre a possibilidade de revogação por lei ordinária da isenção ao pagamento da COFINS concedida mediante lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentados.

Por maioria de votos, o STF concluiu não haver subordinação de lei ordinária à lei complementar, nem distinção hierárquica entre as duas tipologias normativas, que somente se diferenciam pelas competências que lhes cabem.

Também argumentou no sentido de que a Lei Complementar responsável por regulamentar a COFINS então discutida previu a isenção às sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentados seria materialmente ordinária, conteúdo que poderia ser abordado em sede de lei ordinária.

Com isso, concluiu-se pela legitimidade da revogação da isenção anteriormente concedida pela via ordinária. Por outro lado, na época, o STJ afirmava somente ser possível revogação de lei pela mesma espécie normativa.

O entendimento então adotado pelo STJ motivou o contribuinte a pleitear pela modulação dos efeitos em caso de a decisão do STF lhe ser desfavorável. Sobre este ponto, de acordo com o Min. Carlos Alberto, a diferença de posicionamentos entre o órgão de cúpula da jurisdição constitucional e o órgão de cúpula da jurisdição infraconstitucional poderia “gerar uma insegurança jurídica e consequências terrificantes”, afetando principalmente os pequenos contribuintes.

Não obstante, a maioria da Corte alinhou-se ao posicionamento do Ministro Gilmar Mendes, entendendo que modular os efeitos seria conceder moratória fiscal, tendo em vista que, o papel do STF naquele caso apenas confirmava a constitucionalidade da revogação da isenção.

Constata-se, portanto, que o STF, em diversos momentos, rejeitou a modulação de efeitos por mera alteração de jurisprudência que não declarava a inconstitucionalidade de tributo. Este entendimento era decorrente da interpretação do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 (BRASIL, [2009]), que, aplicado no controle abstrato ou – se admitido por analogia – no controle concreto, especificava a possibilidade de modulação da eficácia da declaração de inconstitucionalidade.

O julgamento da ADI nº 4.171/DF (BRASIL, 2015), em que foi declarada a inconstitucionalidade de dispositivos do Convênio CONFAZ nº 110/2007 que transferiam o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o álcool combustível para as distribuidoras de combustíveis, ensejando em bitributação, também é de suma importância e relevante para a análise do trabalho em questão.

O trecho do voto da Min. Relatora Ellen Gracie, abaixo indicado, elucida a questão:

Embora juridicamente caiba à distribuidora proceder ao pagamento do ICMS em razão do diferimento (como modalidade de substituição para trás), o que faz a distribuidora, na verdade, é informar a operação à refinaria para que esta, então, repasse o valor respectivo ao Estado de origem do AEAC ou do B100 adquiridos, em que situada a usina, deduzindo o respectivo montante, por consequência, do Estado ao qual originariamente havia sido repassado o valor total do ICMS relativo à substituição tributária para frente. Não há, propriamente, pagamento direto pela distribuidora, tampouco ela procede a qualquer creditamento escritural do ICMS diferido, tendo em conta que a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e que simplesmente informa à refinaria para o repasse. A razão da determinação de estorno, então, não se restringe à anulação de um crédito, o que demandaria simples operação escritural. Transmuda-se em recolhimento ao Estado sede da distribuidora

para compensá-lo pelo montante correspondente que deixou de lhe ser repassado em prol do Estado de origem do combustível renovável, combinado com o repasse integral do ICMS apurado pela refinaria a título de substituição tributária para frente ao Estado de destino e consumo do combustível. [...] Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita a outro Estado, implica bitributação não autorizada constitucionalmente. Uma operação de circulação de mercadoria não pode ser tributada duas vezes. (BRASIL, 2015, p. 19)

Uma vez declarada a inconstitucionalidade do recolhimento de ICMS a título de estorno, a Min. considerou haver grande prejuízo aos Estados sedes das distribuidoras que não fossem ao mesmo tempo sede das usinas e local de consumo do combustível final, uma vez que não conseguiriam mais se ressarcir do ônus suportado pela dedução do valor correspondente ao ICMS-diferido relativo ao álcool e ao biodiesel.

Por isso, a modulação temporal de efeitos para a decisão foi proposta, com a intenção de fazer valer a decisão apenas a partir de seis meses contados da publicação do acórdão, o que possibilitaria aos Estados adotar modelo diverso de recolhimento do ICMS, com o objetivo de gerar uma diminuição do impacto financeiro da referida decisão. Os demais ministros da Corte votaram no mesmo sentido, à exceção do Min. Marco Aurélio Mello.

O argumento repousava sobre a constatação de que os Estados-sedes das distribuidoras de combustíveis teriam suas arrecadações diminuídas de maneira brusca e súbita. Com isso, presente o excepcional interesse econômico e a segurança jurídica para que o STF pudesse proceder com a modulação, principalmente porque o objetivo foi o de dar aos Estados tempo para repensarem o mecanismo arrecadatário de ICMS na realidade fática, de maneira a minimizar o impacto da declaração de inconstitucionalidade.

Por fim, com o objetivo de demonstrar que a utilização de argumentos consequencialistas não é algo pacífico na suprema corte, importante mencionar o julgamento do RE 603.624 (Tema 325/RG) (BRASIL, 2020).

Especificamente quanto ao argumento do impacto ao orçamento público trazido pela PGFN, a Min. Rosa Weber o considerou como argumento consequencialista, sem fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial, pois a adoção da medida deveria estar legitimada pela deontologia extraída da própria Constituição.

Foi afastado neste caso, portanto, o uso de argumentos consequencialistas das decisões judiciais, sendo que no caso de modulação, para a Min. deve-se atribuir efeitos prospectivos quando verificadas as condições que a lei exige, resultando, de um lado, do dever inerente à

jurisdição de assegurar a melhor harmonização possível entre critério do Direto, e de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Este mesmo argumento foi utilizado em decisão recente que modulou os efeitos no julgamento do RE 714.139 (Tema 745) (BRASIL, 2021), em que foi declarada a 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.

O Min. Dias Toffoli propôs a modulação que, por sua vez, foi acolhida pelo Tribunal, para que a decisão se tornasse válida a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05.02.2021).

De acordo com o Ministro, a aplicação da alíquota reduzida já no exercício financeiro de 2022 representaria perda anual estimada pelos estados em R\$ 26,6 bilhões, segundo informações dos representantes dos estados, sendo que "as perdas de arrecadação ocorrem em tempos difíceis e atingem estados cujas economias já estão combalidas".

Este caso evidencia que, o argumento consequencialista, utilizado de maneira isolada, pode ser de incrível prejuízo para a sociedade como um todo. Isto porque, o impacto nas arrecadações dos estados, considerado em inúmeros casos deve ser considerado como argumento válido para modular da forma que fora modulado, desde que não seja a base para gerar o pedido de modulação. Isto é, deve ser um a mais na questão, um argumento relevante, porém subsidiário.

Caso contrário, geramos distorções como a situação descrita acima, em que uma Lei Federal foi desrespeitada e, diante de uma má aplicação da referida lei, os contribuintes continuarão pagando valores inconstitucionais, com amparo do judiciário.

Em situações como estas, o que deveria servir como uma proteção para os princípios constitucionais e garantia dos contribuintes estampadas em nossa CF/88, na verdade, se tornam o verdadeiro contrário, em total descompasso com o que prevê e delimita a Lei 9.868/99 (BRASIL, [2009]).

Para além dos julgados mencionados ao longo deste capítulo, nota-se que o ano de 2021 foi marcado por uma pauta consequencialista acentuada no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

De fato, é indiscutível que juiz algum está imune ao pensamento de que a sua atuação pode levar a efeito acontecimentos drásticos e situações, sem dúvidas, difíceis. Não obstante, o ponto central da presente discussão refere-se a presença apenas desse tipo de argumento como

forma de fundamentação para restringir os efeitos de uma decisão ou, até mesmo, preservar um "estado de coisas inconstitucional" para permitir que seja feita uma adequação.

Como já apontado anteriormente, as consequências de determinada decisão devem, sim, serem consideradas como um dos elementos para a decisão de modulação ou não das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, quando abarcada na hipótese presente no art. 27, tão mencionado neste trabalho. De todo modo, não podem legitimar situações em que apenas este argumento serve como base para fundamentar uma decisão por completo. E, para além disso, não pode ser admitido com a finalidade de perpetuar possíveis inconstitucionalidades.

Ponto pacífico que tal argumento é relevante, mas não pode ser utilizado sem quaisquer limites.

Especificamente em relação a perpetuação de possíveis inconstitucionalidades, vale a ressalva de que a nossa tradição jurídica relativa aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é indiscutível: normas inconstitucionais são nulas desde a sua gênese.

Assim, determinada declaração de inconstitucionalidade tem como consequência a desconstituição de fatos jurídicos constituídos sob a égide de tal regra inconstitucional. Essa, portanto, é a regra.

Ao falarmos em modulação do "efeito-regra", há de se ter razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Sem dúvidas, expressões que podem parecer vagas e, de fato, desde a edição da Lei 9.868/1999 (BRASIL, [2009]), que incluiu no ordenamento jurídico o instituto da modulação de efeitos o STF busca delimitar o significado dessas expressões em algumas situações práticas.

Não obstante, não podemos perder de vistas os ideias e princípios garantidos em nossa CF/88.

Assim, nota-se que a estimativa de perdas orçamentárias, isoladamente, não pode ser considerada como fundamento para modulação dos efeitos.

Inclusive, não apenas a jurisprudência do STF em modulação trazia esse entendimento, como próprio Min. Dias Toffoli, no caso do RE 595.838/SP (BRASIL, 2014a, p. 5), que afastou a modulação de efeitos naquela oportunidade, por entender estar fundamentado apenas na estimativa de impacto orçamentário, estimado em aproximadamente nos em R\$ 7,78 bilhões:

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.

6 CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, algumas conclusões podem ser extraídas. A primeira delas é a de que o Direito posto, seja ele por meio de leis ou por meio de entendimento dos Tribunais possui função própria de estabilizar expectativas jurídicas no tempo, trazendo segurança às relações prescritas pelo próprio direito.

Especificamente sobre as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, estas devem ser entendidas como espécies de normas jurídicas, tendo em vista que afastam as outras variáveis de interpretação possíveis e delimitam aquela que deve ser seguida pelo jurisdicionado. A partir disso, é criada expectativa jurídica que deve ser respeitada, principalmente quando a decisão for preferida pela Corte mais alta do país, o STF, em sede de controle de constitucionalidade.

Sobre a segurança jurídica, imprescindível apontar que esta ganha enorme importância em nosso ordenamento jurídico ao ponto de uma ofensa a tal norma poder implicar contrariedade ao direito positivo como um todo.

Nesse contexto, surge a possibilidade de o STF modular os efeitos de sua decisão em sede de controle de constitucionalidade de normas, inclusive em matéria tributária. Nota-se que ao se prestigiar a modulação de efeitos em controle de constitucionalidade em matéria tributária não se defende a imutabilidade das interpretações judiciais, mas sim a segurança quanto aos efeitos dessa alteração.

Por fim, ainda em relação a modulação em matéria tributária, esta é cabível não só em prol do contribuinte, mas também em benefício do Estado. Sobre este ponto, importa salientar que o Poder Judiciário é um poder autônomo e independente e, como tal, é livre para decidir de acordo com seu convencimento. Assim, deve ser entendido como natural que o Poder Executivo possa confirmar na estabilidade de decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ao ponto de elaborar seu orçamento e planejar seus gastos com base em interpretações normativas realizadas por este.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel. **Sistemas Tributários no Mundo: a Tributação no Direito Comparado**. São Paulo: Editora Almedina, 2020.
- ALEXY, Robert. Arthur Kaufmanns Theorie der Rechtsgewinnung. *In*: NEUMANN, Ulfrid; WINFRIED, Hassemer; SCHROTH, Ulich. **Verantwortetes Recht: die Rechtsphilosophie Arthur Kaufmann**. Stuttgart: F. Steiner, 2003. p. 47-66.
- ANDRADE, Fábio Martins de. A ADC 18, a modulação e o dilema do STF. **Jornal Valor Econômico**, 10 ago. 2009.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- ARCE, Fernando Aurelio Zilveti. **A evolução histórica da teoria da tributação: Análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva Jur., 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Editora RT, 1968.
- ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BASTOS, Thomax Ahrends Torelly. **A Modulação de Efeitos Temporais na Jurisdição Constitucional: Pressupostos, Técnica e Aplicação no Controle Concentrado**. Curitiba: Appris, 2021.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. 12. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2009.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Diálogo Jurídico**, n. 11, fev. 2002. Disponível em: <https://vlex.com.br/vid/principio-juridica-tributo-59248144>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 582.280-3 Rio de Janeiro**. Recurso extraordinário interposto pelo município do Rio de Janeiro/RJ - pleito recursal que busca a aplicação, no caso, da técnica da modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade - impossibilidade, pelo fato de o Supremo Tribunal Federal não haver proferido decisão de inconstitucionalidade pertinente ao ato estatal questionado - julgamento da Suprema Corte que se limitou a formular, na espécie, mero juízo negativo de recepção - não-recepção e inconstitucionalidade: noções conceituais que não se confundem - recurso improvido. Relator: Min. Celso de Mello, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390216>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 353.657-5 Paraná**. IPI - Insumo - Alíquota Zero - Ausência de Direito ao Creditamento. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. Recorrente: União. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio, 25 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 377.457-3 Paraná**. Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I), 2. Renovação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 4. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Recorrido: União. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília: Presidência da República, [2009]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.842 Rio de Janeiro**. Ação direta de inconstitucionalidade. Instituição de região metropolitana e competência para saneamento básico. Relator: Min. Luiz Fux, 6 de março de 2013. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630026>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 595.838 São Paulo**. 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. Recorrente: Etel Estudos Técnicos Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de abril de 2014a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6902768>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 590.809 Rio Grande do Sul**. AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização da jurisprudência”. Recorrente: Metabel Industria Metalurgica LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio, 22 de outubro de 2014b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.171 Distrito Federal**. Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa *ad causam* da Confederação Nacional do Comércio - CNC. Cabimento do controle abstrato ação para o questionamento da constitucionalidade de convênio firmado pelos estados membros. Incidência do ICMS na operação de combustíveis. Parágrafos 10 e 11 da cláusula vigésima do Convênio ICMS 110/2007, com redação dada pelo Convênio 101/2008 e, mediante aditamento, também com a redação dada pelo Convênio 136/2008. Estorno, na forma de recolhimento, do valor correspondente ao ICMS diferido. Natureza meramente contábil do crédito do ICMS. O diferimento do lançamento do ICMS não gera direito a crédito. Estabelecimento de nova obrigação tributária por meio de convênio. Violação do disposto nos arts. 145, § 1º; 150, inciso i; e 155, § 2º, inciso i e § 5º, da Constituição Federal. Ação direta julgada procedente. Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Relatora: Min. Ellen Gracie, 20 maio 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9194087>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Presidência da República, [2018]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 603.624 Santa Catarina**. Constitucional e tributário. contribuições destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Recepção pela Emenda Constitucional 33/2001. Desprovimento do Recurso Extraordinário. Recorrente: Fiação São Bento S/A. Recorrido: União, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial - ABDI, Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil. Relatora: Min. Rosa Weber,

23 de setembro de 2020. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>. Acesso em: 29 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 714.139 Santa Catarina.**

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS.

Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação.

Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. Recorrente: Lojas Americanas S.A.

Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Brasília: Presidência da República, [2022]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 nov. 2022.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CAMPOS, Ricardo Ribeiro. Leis inconstitucionais ainda constitucionais? **Revista CEJ**, n. 25, p. 85-96, abr./jun. 2004. Disponível em:

<https://revistacej.cjf.jus.br/cej/index.php/revcej/article/view/610>. Acesso em: 27 nov. 2022.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra: Almedina, 2000.

CAPPELLETTI, Mauro. **Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado.** Porto Alegre: Safe, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** Salvador: Juspodivm, 2021.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária.** São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. Métodos de interpretação e direito tributário. **Nomos**, v. 33, n. 2, p. 53-82, 2013. Disponível em:

<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/988>. Acesso em: 29 nov. 2022.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DANTAS, Ivo. **O Valor da Constituição: do controle de constitucionalidade como garantia da suprallegalidade constitucional.** Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. 9. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2019.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: Estudos de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Ed., 1988. Tomo II.

MOLINARI, Flávio Miranda. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NOVELINO, Marcelo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

PANSIERI, Flávio; BAPTISTA, Otávio Augusto. **O Controle de Constitucionalidade e Modulação de Efeitos: A Norma Decisória Concreta e o Estabelecimento da Identidade do Julgado Para Configuração da Expectativa de Conteúdo Normativo**. Florianópolis: Emais, 2019.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SCHWINDT, Michael. **Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze: Die Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unter besonderer Berücksichtigung steuerverfahrensrechtlicher Gesichtspunkte**. Colônia: Josef Eul Verlag, 2014.

SILVA, Guilherme Villas Bôas. **O Argumento Financeiro e a Modulação de Efeitos no STF**. São Paulo: Almedina, 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Renata Elaine. O Supremo Tribunal Federal Orgão Jurídico (Não Político). **Revista da Faculdade de Direito**, n. 1, p. 87-93, 2014. Disponível em: <https://revistadireito.emnuvens.com.br/revistadireito/article/download/8/7/13>. Acesso em: 30 nov. 2022.

SOUSA, Felipe Oliveira. O raciocínio jurídico entre princípios e regras. **Revista de Informação Legislativa**, v. 48, n. 192, p. 95-109, 2011. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/242932>. Acesso em: 27 nov. 2022.

TALAMINI, Eduardo. **Coisa julgada e sua revisão**. São Paulo: RT, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.