

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

ISABELA LOPES DE ALMEIDA



UFRJ

ESTUDO DE CASO SOBRE O ARGUMENTO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS
DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

RIO DE JANEIRO
2022

ISABELA LOPES DE ALMEIDA

ESTUDO DE CASO SOBRE O ARGUMENTO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS
DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Hendrick Pinheiro da Silva.

RIO DE JANEIRO
2022

CIP - Catalogação na Publicação

A864e Almeida, Isabela Lopes de
Estudo de caso sobre o argumento de impacto orçamentário nas decisões tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal / Isabela Lopes de Almeida. -- Rio de Janeiro, 2022.
64 f.

Orientador: Hendrick Pinheiro da Silva.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Argumentação Jurídica. 2. Consequencialismo. 3. Impacto Orçamentário. 4. Direito Tributário. 5. Modulação dos Efeitos. I. Pinheiro da Silva, Hendrick, orient. II. Título.

ISABELA LOPES DE ALMEIDA

ESTUDO DE CASO SOBRE O ARGUMENTO DE
IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES
TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS PELO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da
graduação em Direito da Universidade Federal do Rio
de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau
de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor
Dr. Hendrick Pinheiro da Silva.

Aprovada em

Prof. Orientador
Prof. Doutor Hendrick Pinheiro da Silva
UFRJ

Prof. Avaliador 1
Prof.^a Doutora Isabela Morbach Machado e Silva
USP

Prof. Avaliador 2
Prof.^a Mestre Tatiane Praxedes Lech
USP

Prof. Avaliador 3
Prof. Doutor Carlos Augusto Daniel Neto
USP

À minha família e à vida.

RESUMO

ALMEIDA, Isabela Lopes de Almeida. ESTUDO DE CASO SOBRE O ARGUMENTO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rio de Janeiro, 2022. Monografia (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2022.

O presente trabalho tem por foco a análise do argumento de impacto econômico na modulação dos efeitos das decisões tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade. O estudo se debruçou sobre a doutrina e dogmática jurídica, por meio de ampla pesquisa bibliográfica e a da abordagem de três casos concretos, os REE 574.706, 1.287.019 e 714.139. Os três casos concretos foram escolhidos a partir de consulta na rede mundial de computadores de casos recentes em que houve a alegação de impacto orçamentário por parte da Fazenda Pública. Para tanto, são demonstradas as bases legais para modulação temporal dos efeitos prevista no art. 27 da Lei 9.868/1999, no art. 11 da Lei 9.882/1999, e no art. 927, §3º, do CPC. Em seguida, são feitas considerações sobre o uso do argumento consequencialista de cunho econômico como fundamento para atribuição de efeitos prospectivos às decisões judiciais tributárias. Por último, aborda-se esse tipo de argumento em três casos concretos. A conclusão que se chega é a não é tarefa fácil a comprovação de razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social aptas a ensejar a modulação dos efeitos. Os conceitos jurídicos indeterminados em jogo (interesse público, segurança jurídica, relevante interesse social etc.) reclamam a aplicação da técnica da ponderação o que implica na inevitável tomada de decisão por parte do órgão julgador que, por exigência da própria legislação, deve se guiar pelas considerações das consequências econômicas de suas decisões. Tal cenário demonstra a importância da discussão acadêmica sobre o assunto, bem como a necessidade de criação e sistematização de parâmetros que ajudem o órgão julgador na determinação das hipóteses aptas a ensejar a modulação dos efeitos com respaldo legal em prol do interesse público.

Palavras-chave: Argumentação Jurídica. Consequencialismo. Impacto Orçamentário. Direito Tributário. Modulação dos Efeitos.

ABSTRACT

ALMEIDA, Isabela Lopes de Almeida. ESTUDO DE CASO SOBRE O ARGUMENTO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS PELO STF. Rio de Janeiro, 2022. Monografia (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The object of the present work is to analyze the economic impact argument in the modulation of the effects of tax decisions handed down in the seat of control of unconstitutionality. The study focuses on dogmatics and legal interpretation, by means of a broad bibliographical survey and the approach to three concrete cases, REE 574.706, 1.287.019 and 714.139. To this end, the legal bases for the temporal modulation of effects are demonstrated in art. 27 of Law 9.868/99, in art. 11 of Law 9.882/1999, and in art. 927, §3, of the CPC. Next, explanations are given on the use of the consequentialist argument as grounds for attributing prospective effects to judicial decisions. Finally, the approach of this type of argument by the parties in the three concrete cases mentioned above is analyzed. The conclusion reached is that it is not an easy task to prove the existence of reasons of legal security and/or exceptional social interest capable of giving rise to the modulation of effects. The indeterminate legal concepts at stake (public interest, legal security, relevant social interest, etc.) require the application of the weighting technique, which implies the inevitable decision making by the judging body that, by requirement of the legislation itself, must be guided by considerations of the economic consequences of its decisions. This scenario demonstrates the importance of the academic discussion on the subject, as well as the need to create and systematize parameters that help the court to determine the hypotheses that may give rise to the modulation of effects with legal support in the public interest.

Keywords: Legal argumentation. Consequentialism. Budgetary Impact. Direito Tributário (Tax Law). Modulation of Effects.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS.....	14
2.1 O Princípio da Segurança Jurídica	16
2.2 Fundamento Normativo da Modulação dos Efeitos	21
2.3 A Importância da Modulação dos Efeitos em Matéria Tributária.....	25
3 O ARGUMENTO DE IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO	26
3.1 O Consequencialismo Jurídico.....	28
3.2 O Argumento de Impacto ao Orçamento Público nas Disputas Tributárias.....	34
3.3 O Argumento de Impacto ao Orçamento Público para fins de Modulação Temporal dos Efeitos.....	40
4. ESTUDO DE CASO SOBRE A APLICAÇÃO DO ARGUMENTO DE IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO	42
4.1 O RE 574.706 (ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS)	43
4.1.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação.....	43
4.1.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação	45
4.1.3 A Visão do STF	45
4.2 O RE 1.287.019 (Exigência de Lei Complementar Específica para Cobrança do DIFAL).....	47
4.2.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação.....	48
4.2.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação	50
4.2.3 A Visão do STF	50
4.3 O RE 714.139 (Aplicação do Princípio da Seletividade no ICMS)	52
4.3.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação.....	53
4.3.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação	55
4.3.3 A Visão do STF	55
5 CONCLUSÃO.....	57
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

LISTA DE ABREVIATURA

ADCT	Ato de Disposições Constitucionais Transitórias
AGU	Advocacia-Geral da União
ANAMATRA	Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
CF/88	Constituição Federal de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COMSEFAZ	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação dos Estados e do Distrito Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONPEG	Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal
CPC	Código de Processo Civil
DIFAL	Diferencial de Alíquota do ICMS
EC	Emenda Constitucional
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério
IBDA	Instituto Brasileiro de Direito Administrativo
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
LINDB	Decreto-Lei nº 4.657/1942
LPE	Lei do Plano Econômico
LPP	Lei do Plano Plurianual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei do Orçamento Anual
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PPPs	Parcerias Público-Privadas

REEs	Recursos Extraordinários
RFB	Receita Federal do Brasil
SINDITELEBRASIL	Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise do argumento de impacto orçamentário como fundamento para aplicação da modulação temporal dos efeitos das decisões tributárias proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade. Com essa finalidade, é examinada a aplicação do instituto da modulação de efeitos nos REEs 574.706, 1.287.019 e 714.139, julgados sob a sistemática da repercussão geral.

Como ponto de partida, será apresentado o instituto da modulação temporal dos efeitos previsto no art. 27 da Lei 9.868/1999 e no art. 927, §3º, do CPC. Em seguida, serão feitas explanações sobre o uso do argumento consequencialista de dano ao Erário como fundamento para atribuição de efeitos prospectivos às decisões judiciais. Por último, detém-se sobre a aplicação da delimitação temporal dos efeitos nos três casos concretos referidos no parágrafo anterior envolvendo matéria tributária e como o argumento de impacto orçamentário é apreendido pelas partes e pelo STF.

No cenário atual, constata-se a existência de grande discussão sobre a aplicação de juízos pragmáticos de impacto orçamentário negativo nas contas públicas como pressuposto para a aplicação da modulação temporal dos efeitos nas decisões tributárias proferidas pelo STF em desfavor dos contribuintes, de modo a afastar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade que, em regra, são retroativos, para atribuir-lhe efeitos somente para o futuro. Isto porque, a declaração de nulidade tem por objetivo o restabelecimento da ordem constitucional. Dessa forma, somente devem ser mantidos os efeitos pretéritos da norma inconstitucional, excepcionalmente, caso não haja nenhuma alternativa para restauração do “Estado de constitucionalidade” violado (ÁVILA, 2019, p. 567).

Constata-se um movimento doutrinário para admitir que a argumentação consequencialista não excluiria a necessidade de demonstração das razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social, devendo ser observada ainda a necessidade de extensa argumentação jurídica como forma de controle do órgão julgador, posto que, em regra, as declarações de inconstitucionalidade possuem efeito *ex tunc* com base na teoria das nulidades.

Em vista disso, busca-se responder à seguinte pergunta: como vem sendo utilizado o argumento de impacto ao orçamento público para delimitação da eficácia temporal dos efeitos das decisões prolatadas pelo STF no julgamento de causas tributárias favoráveis aos interesses fazendários?

A hipótese a ser testada é a de que o acolhimento do argumento de dano ao Erário para impedir a retroatividade dos efeitos das decisões e, conseqüentemente, o exercício do direito dos contribuintes ao ressarcimento integral do tributo pago indevidamente – através do ajuizamento de ações de repetição de indébito, apresentação de pedidos de restituição, compensação, precatório, dentre outros – é feito sem a necessária prova contundente do risco ao orçamento público.

A atualidade e relevância do tema é indiscutível. As decisões tributárias proferidas em sede de controle de constitucionalidade, tanto em controle abstrato quanto em controle difuso na sistemática da repercussão geral, têm caráter *erga omnes*, isto é, produzem efeitos para além das partes envolvidas na lide, pois vinculam todas os órgãos do Poder Judiciário e do Poder Executivo, contribuindo para a uniformização da jurisprudência, para a celeridade processual e especialmente para a redução do grande número de demandas judiciais envolvendo Fisco e contribuintes. Isso explica o incremento no número de causas tributárias julgadas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade nos últimos anos.

O posicionamento adotado pelo STF no julgamento de paradigmas na seara tributária tem repercussão direta nos milhares de casos que tramitam na esfera judicial em face da Fazenda Pública, o que explica o argumento utilizado pelo ente público de risco às finanças públicas na hipótese de devolução do montante do tributo declarado posteriormente inconstitucional.

A atribuição de efeitos prospectivos na declaração de inconstitucionalidade de leis ou ato normativos para restringir os efeitos da declaração a partir do seu trânsito em julgado ou de outro momento futuro deve ser precedida da demonstração do preenchimento de um dos requisitos previstos no art. 27 da Lei 9.868/1999, quais sejam, de razões de “segurança jurídica” ou de “excepcional interesse social”. Da mesma forma, o art. 927, §3º, do CPC dispõe sobre a modulação temporal de efeitos, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do STF ou daquela oriunda de casos repetitivos, devendo tal alteração se dá no interesse social e no da segurança jurídica.

Em diversas ocasiões, a Fazenda Nacional utiliza o argumento *ad terrorem* de impacto nas contas públicas caso não sejam atribuídos efeitos prospectivos às decisões que declaram a inconstitucionalidade da cobrança de determinado tributo. Tal alegação tem como foco, por um lado, as consequências práticas das decisões judiciais a luz do interesse público envolvido na manutenção da higidez fiscal do Estado para consecução dos serviços públicos necessários e, de outro lado, o esvaziamento dos cofres públicos que o ressarcimento dos milhares de contribuintes em decorrência do pagamento da exação indevida ensejaria. Portanto, para análise do argumento consequencialista de impacto ao orçamento público é necessária a análise sobre a sua adequação a um dos conceitos abertos fixados no texto legal – segurança nacional ou excepcional interesse social.

Para demonstração do impacto orçamentário nas lides envolvendo questões tributárias, a Fazenda Nacional apresenta cifras milionárias relativas aos valores eventualmente devidos com a restituição dos contribuintes em decorrência das possíveis perdas nas ações judiciais. Tais informações são obtidas junto a órgãos oficiais do Poder Executivo, tal como a PGFN. Como exemplo, pode-se mencionar os valores oriundos do anexo V de “riscos fiscais” da LDO no qual anualmente são listados os processos que possam causar algum impacto aos cofres públicos, com o intuito de assegurar ao ente público a disponibilidade de receita para acobertar eventual realização dos riscos fiscais provisionados.

Por último, uma vez definidos os conceitos de segurança nacional e relevante interesse social com fulcro no ordenamento jurídico vigente, bem assim explicitado em qual deles - ou se em ambos - se situam o argumento de impacto orçamentário apto a ensejar a modulação temporal de efeitos, será feita análise de três casos concretos, quais sejam, os REs 574.706, 1.287.019 e 714.139, para testagem da hipótese de pesquisa no sentido de que a alegação de dano ao Erário muitas das vezes é usada de forma acrítica, sem a demonstração pela Fazenda Nacional da metodologia e da origem dos valores indicados como sendo relativos aos riscos fiscais envolvidos na lide, e sem que haja ampla discussão sobre a presença dos requisitos legais autorizados da modulação de efeito.

2 A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS

Comumente, com o uso do argumento de impacto orçamentário nas disputas tributárias em trâmite no STF busca-se demonstrar que a grave repercussão nas finanças públicas representaria violação à segurança jurídica, o que permitiria uma postura mais “ativa” por meio da aplicação da modulação temporal dos efeitos de suas decisões, limitando os direitos individuais dos contribuintes em prol do interesse público, com todas as consequências jurídicas daí advindas, o que, em certa medida, pode até mesmo significar a não aplicação de determinada norma, como aquela que impõe a nulidade absoluta da lei declarada inconstitucional. Deste modo, para se chegar à análise desse tipo de argumentação é imprescindível definir os contornos do princípio da segurança jurídica.

A segurança jurídica tem duas perspectivas que precisam ser consideradas. Em sua perspectiva objetiva, a segurança jurídica visa a estabilidade/preservação do sistema de normas vigentes através do ordenamento jurídico abstratamente considerado ou, indiretamente, por meio de normas específicas ou de conceitos jurídicos indeterminados (ÁVILA, 2019). Esse sistema de normas, por sua vez, gera uma legítima expectativa por parte de seus destinatários de que as regras do jogo serão respeitadas e mantidas. Fala-se, então, na perspectiva subjetiva do princípio da segurança jurídica que tem como intuito a proteção da confiança dos cidadãos na certeza e previsibilidade do sistema jurídico (TORRES, 2011). Em suma, a segurança jurídica é o fim almejado por trás da criação de todas as normas do ordenamento jurídico vigente e é pressuposto do Estado Democrático de Direito.

No âmbito tributário, a segurança jurídica tanto se relaciona aos atos emanados do Poder Legislativo, como a possibilidade de criação ou majoração de tributos, irretroatividade e anterioridade das leis tributárias etc.; quanto no que diz respeito à aplicação das normas, a exemplo da hipótese de alteração jurisprudencial, a qual gera no contribuinte o sentimento de insegurança ou falta de certeza acerca de qual conduta deve seguir.

Sob o pretexto de garantir a segurança jurídica, é possível observar de forma bastante comum a conduta dos tribunais brasileiros de atribuição, às decisões judiciais tributárias, de efeitos jurídicos diversos daqueles que usualmente se esperaria com base no sistema jurídico vigente, o que, de modo reverso, tem o potencial de causar prejuízo na segurança jurídica pela quebra de confiabilidade/previsibilidade dos contribuintes. Nesse cenário, são duas as hipóteses

nas quais a segurança jurídica é utilizada como fundamento para relativizar os efeitos das decisões judiciais: (i) em sede de controle de constitucionalidade pelo STF e (ii) em virtude de alteração jurisprudencial pelos tribunais de um modo geral.

Constata-se que em todos os momentos em que o legislador previu a possibilidade de aplicação da modulação temporal dos efeitos das decisões, condicionou-lhe à demonstração de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social (hipótese mais abrangente). Nesse contexto, o art. 27 da Lei 9.868/1999 e o art. 11 da Lei 9.882/1999 preveem a possibilidade de sua aplicação em sede de controle concentrado de constitucionalidade, desde que aprovada por dois terços dos membros do STF. Em sede de controle difuso, também é admitida a aplicação da delimitação temporal dos efeitos, por aplicação analógica do art. 27 da Lei 9.868/1999.

Mais recentemente, a modulação temporal dos efeitos ganhou disposição ainda mais abrangente e sem a exigência do quórum especial para a sua aprovação em caso de alteração de jurisprudência dominante dos tribunais superiores ou daquela oriunda do julgamento de casos repetitivos, conforme se extrai do art. 927, §3º, do CPC. Acerca da aplicação da modulação temporal dos efeitos em razão de alteração da jurisprudência dominante, recentemente, o CNJ editou a Recomendação 134/2022 considerando, dentre outros motivos, “*a relevância dos precedentes judiciais para a promoção da segurança jurídica, da estabilidade e do ambiente de negócios no Brasil*”.

A importância das disputas tributárias para as finanças públicas muitas das vezes serve como justificativa para os pedidos da Fazenda Pública no sentido de modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas pelo STF quando prejudiciais a seus interesses, sob a justificativa de prejuízo ao orçamento público no caso de ser aplicada a teoria da nulidade absoluta da norma inconstitucional – adotada pelo ordenamento pátrio - com a atribuição de efeitos retroativos às declarações de inconstitucionalidade, o que ensejaria a obrigação do ente público à restituição dos valores recolhidos indevidamente pelos contribuintes nos últimos cinco anos via precatório, compensação ou restituição administrativa.

2.1 O Princípio da Segurança Jurídica

Muito se discutiu e ainda se discute sobre o princípio da segurança jurídica, bem como acerca de sua aplicação no campo do direito tributário. Constata-se de forma unânime grande esforço na doutrina brasileira desde o início do século XX em definir os seus contornos, dando-lhe concretude e, portanto, aplicabilidade em matéria tributária.

Com o advento do Estado Democrático de Direito a soberania deixa de ser fundada em fatores políticos para buscar alicerce jurídico, fala-se, pois, em soberania fiscal destacando-se o caráter funcional do poder supremo tributário para indicar o legislador que detém o poder de criar/extinguir tributos. Sob esse enfoque, o poder de tributar é a manifestação técnica do poder soberano tributário (externo) através do exercício da competência tributária (interno), sendo a segurança jurídica a forma do exercício da competência tributária e de sua realização:

A segurança jurídica do poder de tributar, portanto, consiste na garantia de afirmação das competências tributárias, não propriamente quanto à preservação do federalismo, mas quanto ao seu exercício e efetividade. Para tanto, faz-se mister conhecer o modelo de Constituição que cada país adota, a forma de determinação material das competências e os critérios para sua execução e efetividade (TORRES, 2011, p. 325).

Inicialmente destaca-se entendimento que ganhou força, possuindo influência até os tempos atuais em diversos escritos sobre o assunto segundo a qual o princípio da segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito. Nessa acepção a segurança jurídica tem caráter sistêmico e instrumental em relação ao Estado de Direito. Ao alcançar os ideais de previsibilidade e estabilidade do ordenamento jurídico, a segurança jurídica contribui para a realização dos direitos fundamentais dos contribuintes, dentre os quais destaca-se a liberdade, que é alicerce do Estado de Direito (ÁVILA, 2019).

Ao princípio da segurança jurídica são atribuídas três dimensões direcionadas ao *presente, passado e futuro*. No presente a segurança jurídica é alcançada através da cognoscibilidade do direito, isto é, através de sua inteligibilidade pelos destinatários das normas jurídicas. Na dimensão do passado, a segurança jurídica é identificada com a confiabilidade no ordenamento jurídico, de forma que as mesmas situações consideradas no passado serão consideradas no presente caso não ocorram circunstância excepcionais, como a criação de norma, que frustrem tais expectativas – ainda assim sendo de rigor o respeito às situações jurídicas já consolidadas -. Por último, na perspectiva futura a segurança jurídica se traduz na

previsibilidade dos cidadãos acerca dos efeitos jurídicos que irradiaram de suas condutas, permitindo-os a escolha do comportamento mais adequado ao interesse que se pretende prestigiar, tal com o planejamento tributário feito pelas empresas (ÁVILA, 2019)

Leandro Paulsen (2020) destaca os diferentes conteúdos normativos do princípio da segurança jurídica na seara tributária: (i) a certeza do direito, através da contemplação das garantias da legalidade, irretroatividade e anterioridade; (ii) a intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, através da proteção do direito adquirido e do ato jurídico perfeito; (iii) a estabilidade das situação jurídicas, através das normas que estabelecem prazos decadenciais e prescricionais; (iv) a confiança no tráfego jurídico, através da observância da cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência e princípio da confiança do contribuinte; e (v) o devido processo legal, através das garantias de ampla defesa, inclusive no processo administrativo, do direito de acesso à justiça e ainda (vi) através de garantias específicas, tal como a garantia de impetração de mandado de segurança contra ato do poder público.

Nessa perspectiva a segurança jurídica é compreendida como conceito geral e abstrato, de múltiplas dimensões, podendo até mesmo contrariar direitos individuais, visto que se traduz em proteção da confiança do cidadão, genericamente considerado, em face do ordenamento jurídico. Sob esse ângulo, conceitua-se a segurança jurídica como sendo:

uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um Estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro (ÁVILA, 2019, p. 268).

Já Heleno Torres (2008) destaca a existência de duas dimensões do princípio da segurança jurídica: uma estática, que se compadece com o mero conhecimento do ordenamento jurídico vigente do qual emanam regras oriundas do princípio; ora dinâmica, que se relaciona com as regras individuais e concretas derivadas do princípio da segurança jurídica.

A dimensão estática exige o exame da realidade e das consequências que a aplicação do postulado da segurança jurídica genericamente considerado acarreta. Por esse motivo, Heleno Torres adverte sobre a necessidade de considerar a dimensão dinâmica do princípio da

segurança jurídica para que seja verificado se estão sendo atingidos os efeitos que a dimensão estática sugere. Nesse último caso, a segurança jurídica é vista, pois, como um filtro valorativo que expressa a incidência ao caso concreto da norma genérica inscrita no Direito Positivo.

Acerca do assunto, Eduardo Maneira, ao tratar do julgamento realizado pelo STF (ADIN 939-7-DF) no qual se discutiu o princípio da anterioridade à luz de sua classificação como garantia constitucional e, em sendo garantia, se seria garantia qualificada (cláusula pétrea) ou garantia simples (destinada ao legislador infraconstitucional) para fins do disposto no art. 60, §4º, da CF/88, considerou tratar-se de garantia constitucional do contribuinte e, assim sendo, teria como objetivo a tutela do direito subjetivo à segurança jurídica:

O princípio da anterioridade, bem como o princípio da legalidade, em matéria tributária, por atuarem como limitações ao poder de tributar, são garantias constitucionais especiais individuais ou, simplesmente, garantias constitucionais do contribuinte.

A anterioridade é do tipo das garantias que revelam o direito objeto de sua tutela, qual seja, o direito de, num Estado Democrático de Direito, o contribuinte não ser surpreendido pela imposição tributária; em suma, o direito à segurança jurídica (MANEIRA, 1994, p. 148).

Ao aplicar as regras e garantias institucionais com vista a assegurar a manutenção da ordem jurídica vigente, os órgãos estatais incutem no ânimo subjetivo dos cidadãos a expectativa legítima de que essas normas serão seguidas e aplicadas em casos similares. Essa confiança legítima, desde que perceptível de maneira objetiva, deve ser tutelada pelo sistema jurídico com vistas à manutenção do próprio sistema normativo, porquanto fechado e autorregulável (DERZI, 2009).

Esse Estado de confiança na norma jurídica tem como ponto de partida a própria realização da conduta estatal, considerando as várias funções estatais exercidas, desde a criação da norma até a execução e a aplicação das leis aos casos concretos, implantando no cidadão a confiança individual ou a legítima expectativa de que elas serão observadas em situações similares:

O sistema jurídico, ao tutelar um fim sistêmico de segurança jurídica e da confiabilidade no seu conteúdo e na ação dos órgãos e autoridades públicos, permite criar um “Estado de confiança” no ordenamento. Para tanto, habilita uma série de meios para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrente de condutas do Estado contrárias a este “Estado de confiança”. Justifica-se este esforço, pois o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras. Esta garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos

particulares coincide no conteúdo do princípio de proteção da proteção da confiança legítima, seja qual for a função estatal envolvida (legislativa, executiva ou judicial). E só há confiança porque o ordenamento propõe-se a preservar e proteger seus efeitos, mediante tutela institucional. Essa distinção entre confiança individual (expectativas formadas a partir da existência do sistema jurídico) e confiança tutelada pelo sistema (por meio de regras específicas ou como cláusula geral) é fundamental para evitar confusões sobre a própria noção de “confiança”. (TORRES, 2012, p. 216).

A confiança somente é tutelada pois de forma prévia foi desencadeada por uma ação ou reação estatal. O aspecto objetivo é que lhe dá repercussão jurídica e lhe reveste de legitimidade para que seja protegida pelo sistema jurídico. Misabel Derzi, ao citar a teoria de Niklas Luhmann sobre os sistemas sociais, traça requisitos para que a confiança tenha relevância jurídica:

Como era de se esperar, a teoria de NIKLAS LUHMANN sobre a confiança sistêmica é de alta relevância, ela se projeta no Direito privado e no Direito público, assim como ilumina a síntese de nossas idéias. Segundo as lições colhidas, deduzimos que: (1) a confiança não significa mera esperança, pois ela implica a expectativa confiável, que interfere diretamente na decisão tomada pela pessoa que confia; (2) a confiança supõe certa exposição ao risco, certa relação de dependência daquele que confia, pois quem tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos não tem confiança a proteger; (3) dentre as precondições para se outorgar confiança, ou seja, as estruturas motivadoras e impulsivas do processo de se gerar confiança, as leis e normas em geral são apenas uma delas, por isso mesmo a legalidade não esgota a riqueza e a extensão da confiança, que a transborda em seu Estado latente; (4) a confiança expande os tempos de um sistema, permite o resgate do passado e a antecipação do futuro; (5) a reflexividade é fator de aumento da confiança e, pois, da redução do risco e da complexidade, da resultando a confiança na confiança como valor. Com isso, podemos falar que o sistema convive com confiança latente e confiança, em grande parte, “percebida”; (6) também a desconfiança, sempre latente como a confiança, é poderosa redutora de complexidade, mas, por sua capacidade destrutiva, tem necessariamente de ser combatida e limitada. (2009, p. 590).

Com efeito, para que a confiança legítima seja tutelada é necessário que o comportamento do cidadão, objetivamente considerado, seja leal e ético, segundo o que normalmente se espera de um sujeito comum em casos semelhantes. A probidade do comportamento está intimamente relacionada com a legalidade. Somente se tutela a conduta do sujeito que agiu (ou imaginava agir) segundo o que determina o ordenamento jurídico vigente (DERZI, 2009). Ao considerar-se o Estado psicológico do cidadão, ainda que objetivamente considerado, está-se diante da aplicação do princípio da boa-fé objetiva, o qual, entra em cena no âmbito do Direito Público em situações nas quais busca-se tutelar a conduta do administrado diante da atuação da Administração Pública.

Os princípios da boa-fé objetiva e da proteção da confiança são instrumentos através dos quais se busca a garantia da segurança jurídica decorrente do Estado Democrático de Direito e,

mais abstratamente, do ideal de Justiça. Embora tenham o fundo ético em comum, não se confundem. Há espaços nos quais ambos se sobrepõem e outros nos quais somente um ou outro está presente. Assim é que se protege a confiança do cidadão pela garantia de irretroatividade das leis, sem se considerar a lealdade ou não na conduta do administrado. Por outro lado, além da obrigação principal de pagar o tributo, ao estabelecer deveres acessórios aos contribuintes, como a prestação de informação, a emissão de notas fiscais ou o envio de declarações à administração pública tributária, exige-se comportamentos em consonância com os ditames da boa-fé objetiva (DERZI, 2009).

Nesse contexto, embora seja negada autonomia ao princípio da proteção da confiança legítima em relação ao princípio da segurança jurídica, uma vez que aquele é concebido como meio através do qual alcança-se a cognoscibilidade, confiabilidade e previsibilidade do sistema normativo objetiva ou subjetivamente considerado (segurança jurídica), é indiscutível a aproximação entre os dois princípios, pois ambos são exigências do Estado Democrático de Direito, que, por sua vez, decorre da ideia de Justiça.

Note-se que para que se fale em proteção da confiança legítima, deve ser constatada a existência de uma “base de confiança” a ser tutelada (ÁVILA, 2019). A base da confiança pode ter maior ou menor modificabilidade, como é o caso das decisões judiciais e normas abstratas, respectivamente, e aparência de verdade, podendo, por isso, gerar diferentes graus de tutela por parte da garantia da segurança jurídica:

O primeiro dos critérios a ser aqui observado para a aplicação do princípio da confiança trata da necessidade de uma base de confiança. Essa base de confiança pode ser tanto geral quanto abstrata, podendo, assim, ser tanto uma lei quanto uma decisão judicial ou um ato administrativo. Nesse passo, tanto maior o grau de vinculação da base de confiança, tanto menor o grau de modificabilidade dessa base e tanto maior o grau de aparência de legitimidade dessa base, tanto menor deve ser a possibilidade de modificação da situação individual consolidada pelo decurso do tempo e, desse modo, tanto maior deve ser o papel desempenhado pela proteção da confiança e pela própria segurança jurídica (BOETTCHER, 2021, p. 36).

Nos casos das normas jurídicas abstratas, é tarefa fácil a perquirição sobre a legitimidade da base de confiança e o grau de proteção que esta exige. Contudo, no tocante às decisões judiciais, surge o problema de saber em que medida estas geram nos jurisdicionados uma expectativa legítima de confiança e principalmente em que extensão essa confiança deve ser tuteladas pelo ordenamento jurídico. Como exemplo, pode-se questionar qual decisão gera maior base de confiança e, portanto, reclama maior proteção pelo princípio da segurança

jurídica: uma decisão bem fundamentada proferida por um juízo de piso ou duas decisões judiciais superficiais, mas proferidas por órgãos colegiados dos tribunais; ou ainda, diversas decisões judiciais em um mesmo sentido dos órgãos fracionários dos tribunais ou uma decisão judicial do STF/STJ?

Veja-se que tal resposta não é simples de se obter nem pelas partes tampouco pelos órgãos julgadores, o que torna clara a importância de se traçar parâmetros e critérios objetivos para definição da extensão da base de confiança gerada pelas diversas decisões judiciais – muitas vezes conflitantes entre si - que convivem no sistema processual brasileiro, possibilitando, assim, o aumento da segurança jurídica e da coerência nos julgamentos.

A realização da segurança jurídica é, pois, fundamental para manutenção do Estado Democrático de Direito e de suas garantias constitucionais, assumindo papel de relevo na seara tributária, campo no qual a proteção aos direitos fundamentais individuais é ainda maior. No Brasil, a segurança jurídica está positivada, de modo geral, no art. 5º, da CF/88 e mais especificamente, na seara tributária, no art. 150, da CF/88, além de estar refletida em diversos outros dispositivos do texto constitucional. Com vistas à proteção da segurança jurídica, admite-se até mesmo a modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade de normas tributárias, conforme se verá melhor no item 2.2 adiante.

2.2 Fundamento Normativo da Modulação dos Efeitos

Sabe-se que a CF/88 é o fundamento de validade de todas as normas do ordenamento jurídico pátrio, razão pela qual quaisquer leis e atos jurídicos editados a partir de sua entrada em vigor devem estar de acordo com os preceitos constitucionais. Com o advento do Estado Democrático de Direito, passou a atribuir-se ao poder jurisdicional a função de zelar pela supremacia da constituição através do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos, o que, antes, era feito de modo exclusivo pelo poder legiferante.

O controle de constitucionalidade brasileiro tem origem na doutrina estadunidense do *judicial review* do início do século XIX. Assim sendo, no Brasil adota-se a teoria da nulidade absoluta da lei inconstitucional, isto é, declarada a inconstitucionalidade de determinada lei, considera-se a mesma nula desde a sua origem, não admitindo-se, em regra, que produza quaisquer efeitos jurídicos (efeito *ex tunc*), porquanto inválida desde o seu nascedouro. Essa

teoria diverge da teoria da anulabilidade encampada por Kelsen, no final do século XX, para quem a norma posteriormente declarada inconstitucional foi válida enquanto esteve em vigor, irradiando efeitos jurídicos que não podem ser desconsiderados, motivo pela qual, para Kelsen, a pronúncia de sua inconstitucionalidade deveria ter efeitos meramente prospectivos - efeito *ex nunc* (PANDOLFO, 2021).

Com o advento da CF/88, o controle de constitucionalidade brasileiro foi ampliado. Antes disso, a legitimidade para propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade estava concentrada nas mãos do Procurador-Geral da República, que acumulava as funções do Ministério Público Federal e da Advocacia Geral da União (PIMENTA, 2021).

Anteriormente ao texto constitucional vigente, em que pese a ausência de texto normativo expresso, já era aplicado pelo STF o instituto da modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas nas ações declaratórias de inconstitucionalidade de leis e atos normativos. Nesse sentido, a doutrina (CAVALCANTE, 2018) aponta a aplicação da técnica da delimitação temporal pelo STF em diversos casos: (i) na manutenção da penhora realizada por Oficial de Justiça nomeado com fundamento em lei declarada inconstitucional (RE 78.533), (ii) no aumento dos proventos dos magistrados posteriormente declarado inconstitucional (RE 122.202), (iii) na produção de efeitos de lei declarada inconstitucional que concedia prazo em dobro à Defensoria Pública até que esta estivesse em pleno funcionamento (HC 70.514), etc.

Já sob a égide da CF/88, o controle de constitucionalidade passou a ser expressamente previsto na Lei 9.868/1999 e na Lei 9.882/1999. Desde que aprovada por maioria de dois terços de seus membros, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o STF está expressamente autorizado a modular os efeitos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, nos processos de controle concentrado de constitucionalidade, para que produzam efeitos a partir de seu trânsito em julgado ou outro momento que venha a ser fixado.

Nesse sentido, dispõe o art. 27 da Lei 9.868/1999:

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 STF, 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.

Pelo mesmo caminho, o art. 11 da Lei 9.882/1999 assim prescreve:

Art. 11 Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o STF, 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.

Através de uma interpretação literal dos dispositivos acima transcritos, pode-se concluir que a possibilidade de modulação está condicionada aos casos de decisões de inconstitucionalidade e em sede de controle concentrado (controle da norma abstratamente considerada). Contudo, apesar das Leis 9.868/1999 e 9.882/1999 restarem silentes, o STF possui entendimento exarado no julgamento da ADI 3.756 segundo o qual a técnica da modulação dos efeitos se aplica, por analogia, ao controle concentrado de constitucionalidade das leis. Da mesma forma, o STF possui jurisprudência consolidada (REEs 377.457, 197.917, etc.) admitindo a delimitação temporal, com fulcro no art. 27 da Lei 9.868/1999, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (controle de constitucionalidade do caso concreto) (PANDOLFO, 2021).

Ressalta-se, porém, quanto ao quórum para aprovação da modulação, que na hipótese de controle de constitucionalidade das leis, há entendimento no sentido de ser necessária somente a maioria absoluta por não se estar diante de norma contrária à constituição e, portanto, inválida desde o seu nascimento (PANDOLFO, 2021).

Além de estar presentes nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, a delimitação temporal também é prevista nos casos de aprovação de enunciado de súmula vinculante pelo STF.

Com o acréscimo do art. 103-A à CF/88, o STF ganhou a prerrogativa de atribuir efeito vinculante às suas decisões, mediante a aprovação de dois terços de seus membros, na forma da lei. A Lei 11.417/2006, ao regulamentar a matéria, previu em seu art. 4º, a possibilidade de, por dois terços de seus membros, o STF modular os efeitos dos enunciados de súmula vinculante que, em regra, tem eficácia imediata, para restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse público. (DERZI, 2009, p. 739). Senão vejamos a transcrição do referido dispositivo:

Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o STF, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

Mais recentemente, o ordenamento jurídico passou a prever outra hipótese de aplicação da modulação temporal, qual seja, a hipótese de alteração da jurisprudência dominante dos tribunais superiores. Isto porque, a atribuição de efeitos retroativos às decisões judiciais que modificam o entendimento até então dominante dos tribunais causa grave abalo na estabilidade do sistema, gerando insegurança jurídica, o que justifica a delimitação temporal dos efeitos para que o novo posicionamento tenha eficácia limitada para o futuro. É o que dispõe o art. 927, §3º, do CPC:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:
§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Note-se que a previsão contida no art. 927, §3º, do CPC é mais abrangente, pois não se circunscreve às ações de controle de constitucionalidade, podendo ser aplicado em qualquer caso. Nesta perspectiva, demonstra grande preocupação do legislador em promover a confiabilidade jurídica.

Nesse cenário, em 09 de setembro de 2022, o CNJ editou a Recomendação 134/2022, considerando, dentre outros motivos, “*a relevância dos precedentes judiciais para a promoção da segurança jurídica, da estabilidade e do ambiente de negócios no Brasil*”. A Recomendação 134/2022 do CNJ, entre seus artigos 43 a 48, orienta aos tribunais, a partir de uma interpretação lógico-sistemática, no que diz respeito à eficácia do acórdão enquanto precedente, sejam atribuídos efeitos suspensivos aos recursos interpostos das decisões consideradas como precedentes qualificados, nos termos do art. 1.040 (*caput*) do CPC, para que não haja risco de ofensa à isonomia.

Recomenda, ainda, que na própria decisão que altera orientação jurisprudencial pacificada anterior ou adotada em precedente vinculante haja manifestação expressa sobre a modulação dos efeitos da nova orientação, bem como que o tribunal leve em consideração preferencialmente o momento da conduta da parte e a orientação jurisprudencial firme existente

à época, para fixar parâmetros da eficácia temporal do novo precedente. Ademais, orienta-se aos tribunais analisem a pertinência da realização de audiências públicas e/ou de oitiva de *amicus curiae* para fixação de modulação da tese fixada.

No âmbito tributário, o instituto da modulação temporal dos efeitos das decisões tem ainda mais importância haja vista que na maioria dos casos estar-se diante de situações com repercussão jurídica que ultrapassam os interesses subjetivos das partes em litígio para abarcar grande universo de contribuintes, envolvendo valores expressivos. Por conseguinte, mostra-se relevante para o presente trabalho tecer considerações sobre a importância da aplicação do instituto da delimitação temporal nas lides tributárias envolvendo Fisco e contribuinte. É o que se verá no item 2.3 a seguir.

2.3 A Importância da Modulação dos Efeitos em Matéria Tributária

De forma geral, as disputas judiciais tributárias têm como objeto a discussão sobre a cobrança de tributos, que são receitas públicas derivadas do patrimônio do particular, ao contrário das receitas públicas originárias que decorrem do patrimônio público.

As receitas derivadas possuem grande relevo para o Estado, haja vista servirem de fonte de custeio para os serviços públicos prestados à população em geral ou a um universo específico de contribuintes. Daí decorre que as disputas judiciais tributárias são de suma importância para a regularidade da prestação de serviços públicos estatais, inclusive porque, em caso de eventual derrota da Fazenda Pública, esta terá o consequente dever de restituição de todo o montante indevidamente arrecadado dos contribuintes, respeitando-se o prazo prescricional de cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação para que os contribuintes possam pedir de volta tudo aquilo que pagarem indevidamente (repetição de indébito tributário).

A classificação do risco de perda das ações judiciais contra a PGFN deve observar o critério previstos na Portaria AGU 40/2015, atualizado pela Portaria AGU 318/2018 e Portaria AGU 514/2019. Na Portaria AGU 40, de 2015 são estabelecidos critérios e procedimento a serem adotados na classificação dos processos, e eventual reconhecimento no passivo da União levando em conta a probabilidade de perda e a fase processual das ações.

No site do Governo Federal¹, pode-se verificar os diferentes níveis de classificação. Assim, o risco provável ocorre quando a probabilidade de perda é alta, ensejando registro do passivo no balanço patrimonial. O risco possível ocorre quando a probabilidade não é alta, mas considerável, o que enseja a sua menção nas notas explicativas relacionadas às demonstrações contábeis. Já o risco remoto ocorre quando a probabilidade de perda é remota, não sendo realizado registro no balanço e nem divulgação nas notas explicativas.

A forte ligação existente entre a arrecadação tributária e o orçamento público destinado à execução das funções estatais demonstra a importância que as discussões tributárias no âmbito do STF representam. Assim, a partir da análise das consequências econômicas são atribuídos, excepcionalmente, efeitos prospectivos às decisões tributárias proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade. Referida análise tem como ponto de partida a argumentação costumeiramente utilizada pelo Fisco nas disputas judiciais em que o contribuinte se sagre vencedor com base na alegação de que a não delimitação temporal dos efeitos das decisões causaria danos ao Erário em virtude dos altos valores que seria obrigado a restituir.

Nesse cenário, passa-se a expor de forma breve sobre alguns aspectos do consequentialismo jurídico, sobretudo no direito tributário brasileiro, para que então seja analisado quando o argumento de dano ao orçamento público encontra sustentação em razões de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”, de modo a autorizar a modulação temporal dos efeitos com base no ordenamento jurídico.

3 O ARGUMENTO DE IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO

Argumentar significa apoiar determinada tese em fundamentos e justificações que lhe deem suporte. É uma espécie de “alicerce” sobre os quais são amparadas desde opiniões até decisões judiciais. No campo do direito, a argumentação é utilizada na criação e a aplicação das normas jurídicas. O art. 93, inciso IX, da CF/88 estabelece a obrigatoriedade de fundamentação de todas as decisões judiciais sob pena de nulidade. Deste modo, vê-se que a CF/88 impõe aos julgadores o dever de argumentação em suas decisões judiciais. É imprescindível a apresentação de razões de decidir como meio de controle dos atos judiciais. Com efeito, a

¹ Acesso em 27.11.2022 < <https://www.tesourotransparente.gov.br/visualizacao/riscos-fiscais-com-demandas-judiciais-e-precatorios>>.

análise sobre a qualidade de uma decisão depende da avaliação de sua boa ou má fundamentação.

No caso das consequências econômicas, constata-se uma maior dificuldade na motivação das decisões, segundo determina a LINDB, porquanto parte-se de premissas teóricas acerca da racionalidade econômica que muitas das vezes são consideradas difíceis de comprovação.

Com o advento do Decreto 9.830/2019, a LINDB passou a prever que a decisão que se basear exclusivamente em valores jurídicos abstratos observará a necessidade de motivação dos seus fundamentos fáticos e jurídicos e as **consequências práticas da decisão**. Ademais, a LINDB impõe que na motivação da decisão seja demonstrada a necessidade e a adequação da medida imposta (técnica de ponderação de Robert Alexy).

O art. 4º do Decreto 9.830/2019 estipula que na decisão de invalidação de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas sejam expressamente indicadas as consequências jurídicas e administrativas da decisão. Ademais, os §§ 4º e 5º do citado decreto preveem, uma vez consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão, sejam modulados os efeitos das decisões para a administração pública e para o administrado.

O argumento de impacto ao orçamento público tem vertente consequencialista, pois tem como escopo a análise dos efeitos concretos das decisões judiciais proferidas pelo STF, sobretudo sob o ângulo do interesse público secundário (interesse arrecadatório). Nas disputas tributárias, um argumento consequencialista bastante utilizado pela Fazenda Pública é aquele segundo o qual a falta de atuação do STF de forma proativa (ativismo judicial) contornando os efeitos naturalmente decorrentes das declarações de inconstitucionalidade de leis e atos normativos poderia acarretar a quebra do Erário ou ao menos grave impacto nas contas do Governo.

Tendo em vista que a modulação temporal dos efeitos é hipótese excepcional de não atribuição de efeitos retroativos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade das leis, a aplicação da modulação dos efeitos com fulcro no art. 27 da Lei 9.868/1999, no art. 11 da Lei 9.882/1999, e, mais recentemente, no art. 927, §3º, do CPC só deverá ser permitida se for comprovada, por meio de razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social, que os efeitos normais delas decorrentes causariam prejuízo anormal (fora do esperado) ou

excessiva perda às contas públicas do Estado, nos moldes do §5º do art. 4º do Decreto 9.830/2019.

3.1 O Consequencialismo Jurídico

O dever de justificação na aplicação da técnica da ponderação pelo órgão julgador está previsto no §2º do art. 489 do CPC, o qual dispõe o seguinte:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

Acerca do dispositivo acima referido, Tathiane Piscitelli (2011, p. 20-21) assim dispõe:

(...) identificada a norma geral e abstrata aplicável ao caso, o juiz deve justificar por que aquela solução estabelecida por essa norma está correta. Nesse “apontar da correção”, o magistrado deve apresentar as razões (universais ou universalizáveis, como adiante será detalhado) pelas quais a decisão é não é contraditória com o sistema jurídico (teste da consistência); e, de outro lado, razões segundo as quais a decisão realiza os fins e valores perpetrados pelo sistema (teste da coerência). Por fim, o teste final das consequências jurídicas aceitáveis.

Desse modo, tem-se que qualquer tomada de decisão exige fundamentação que explique a escolha de determinado caminho interpretativo em detrimento de outro. A depender de qual critério está sendo levado em consideração pelo órgão julgador – se razões de justiça ou de eficiência econômica – a argumentação deverá ser maior ou menor, podendo ser utilizadas razões econômicas, sociais etc.

Oriundo dos países da *common law*, o consequencialismo jurídico está relacionado à judicialização da política ou ativismo judicial, e se caracteriza por se um modelo no qual são feitas considerações sobre as consequências práticas externas das decisões judiciais como critério para valoração dos fatos e das normas aplicáveis.

Isto porque, em diversas situações a consideração puramente jurídica por parte do magistrado pode se revelar contrária às exigências de razoabilidade, coerência e adequação à realidade social e, por consequência, comprometer a segurança jurídica. Assim, como postulado da justiça passa-se a considerar as diversas repercussões decorrentes do provimento jurisdicional para escolha da melhor norma jurídica a ser aplicada ao caso concreto.

No consequencialismo de primeira ordem, o intérprete atribui sentido a determinada norma a partir das consequências que poderão advir de um ou outra interpretação para decidir determinado caso concreto (DIAS, 2018). Nessa acepção, o consequencialismo é utilizado para solucionar determinado caso sob análise. Como exemplo, cita-se o caso dos REEs 134.509/AM e 255.111/SP, nos quais o STF deveria analisar o enquadramento de embarcações e aeronaves no conceito de “veículo automotores” para fins de incidência de IPVA. Um argumento consequencialista de primeira ordem utilizado pelo Ministro Francisco Rezek foi o de que seria operacionalmente difícil a cobrança do IPVA, porquanto os Estados não têm acesso a dados dos proprietários de aeronaves e embarcações. Ao final, a cobrança de IPVA sobre a propriedade de navios e aeronaves foi declarada inconstitucional (DIAS, 2018).

Já o consequencialismo de segunda ordem é empregado para fazer referência “como” o julgador deve decidir em determinado caso, ou seja, é decisão de segunda ordem ou meta-estratégia de decisão. Segundo Daniela Dias:

Nessa acepção, o consequencialismo, em vez de fornecer razões para solucionar determinado caso concreto, fornece razões para adoção de uma determinada postura interpretativa e aplicativa pelo juiz ou tribunal. (2018, p. 37)

Ou seja, o consequencialismo de segunda ordem é usado para decidir qual interpretação deve ser utilizada para solução do caso concreto. O principal problema do consequencialismo jurídico é o de que a “ausência de um critério comum e objetivo, que permita avaliar todas as consequências a partir da mesma métrica, impede os cidadãos de efetivamente controlarem a tomada de decisão do julgador” (DIAS, 2018, p. 36).

Ressalta-se que o consequencialismo pressupõe a racionalidade econômica, isto é, parte da ideia de que todo comportamento humano é pautado pela racionalidade e pela busca de maximizar seu bem-estar – *homo economicus*. A racionalidade econômica remonta à Adam Smith, o qual defendeu em seu livro, “A Riqueza das Nações” a ideia de que o equilíbrio econômico decorre da busca de cada pessoa por seu próprio interesse, não sendo pautado por um planejamento uniforme via ação do Estado (VIDAL, 2020).

Essa premissa de que o ser humano tem suas ações pautadas pelo interesse próprio também pressupõe que eles não cometam erros sistêmicos. Deste modo, para algumas correntes

da Análise Econômica do Direito, a racionalidade econômica prevalece sobre a ordem jurídica. Assim, fazer o justo é se adaptar à economia, proporcionando o maior benefício coletivo com o menor gasto público (VIDAL, 2020). Sobre os riscos à racionalidade e legitimidade da justiça constitucional decorrentes da utilização da argumentação consequencialista nas decisões judiciais, Canotilho assim adverte:

Os perigos deste esquema de decisão de conflitos têm sido salientados. Relativamente ao novo tipo de Estado – o ‘Estado ponderador’ – lança-se a acusação de ele se transformar num ‘Estado de compromisso’ que, em vez de manter firme o princípio da juridicidade estatal, recorre à ‘legalidade extrajurídica’. No que toca à jurisprudência – e isso é que releva para este trabalho -, o modelo de ponderação é criticado por resvalar para a ‘legalidade pura do caso’ (Einzelfallgesetzlichkeit). Decisões como as do Tribunal Constitucional Alemão sobre a utilização de tropas fora da fronteira da Alemanha seriam um exemplo acabado da conversão do ideal ponderador em técnica do poder e um meio de transmutação do ‘facto em direito’. Acrescenta-se que a ponderação produz um enorme déficite de racionalidade e de legitimidade da justiça constitucional (1999, p. 365-366).

Nesse contexto, partindo da premissa de que os juízes têm ampla liberdade na aplicação da norma jurídica ao caso concreto, não obstante tenham de observar a obrigação de justificação/argumentação de suas decisões, esta liberdade traria como consequência natural o dever de escolher, dentre os diversos caminhos interpretativos possíveis, aquele que produza melhores consequências na realidade fática. Pode-se constatar dois momentos distintos em que o consequencialismo pode ser observado:

(...) Em um primeiro momento, o juiz ou tribunal identificaria os possíveis métodos interpretativos e teorias da força normativa disponíveis para a solução do caso concreto, e atrelaria para cada um deles as respectivas consequências esperadas. Em tese, nesse momento, a atividade do juiz ou tribunal seria eminentemente empírica, porque apenas identificaria as possíveis consequências decorrentes da adoção de cada método interpretativo e teoria da força normativa.

Em um segundo momento, o juiz ou tribunal (i) ordenaria, com base em algum critério valorativo, os métodos interpretativos e as teorias da força normativa disponíveis em função das suas consequências e (ii) optaria pelo método interpretativo e pela teoria da força normativa que produzissem as melhores consequências de acordo com o critério valorativo empregado. Nesse momento, atividade do juiz ou tribunal seria preponderantemente propositiva, na medida em que determinaria o que *deve ser* feito, de acordo com o critério valorativo adotado, para se promover as melhores consequências no mundo fático (ARGUELHES, Diego. LEAL, Fernando, 2009apudDIAS, 2022).

No Direito Brasileiro, a preocupação com as consequências práticas das decisões judiciais está expressamente prevista no ordenamento jurídico pátrio. O art. 5º da LINDB prevê que “*Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum*”.

O art. 1.035, §1º, do CPC determina que, na análise da existência de repercussão geral para fins de admissibilidade de REEs, o STF considere a presença de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico. Já o art. 4º da Lei 8.437/1992 prevê a competência do presidente do tribunal para suspender a execução de liminares contra o poder público em caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública.

Mais recentemente, a Lei 13.655/2018 promoveu a inclusão do art. 20 à LINDB que passou a conter a seguinte redação: “*Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão*” (grifou-se).

O acréscimo dos arts. 20 a 23 à LINDB promovido pela Lei 13.655/2018 está sendo impugnado por meio da ADI 6146 ajuizada pela ANAMATRA sob o argumento de que

os referidos dispositivos exigem do magistrado “um juízo de futurologia”, além de afrontarem os princípios constitucionais da separação dos Poderes e do contraditório. “Ao impor ao juiz exercício de um juízo de futurologia (dizer de consequências da decisão e alternativas não adotadas), a norma transforma o juiz em um consultor ou parecerista, deixando de lado sua função única de julgador (VIDAL, 2020, p. 16).

Um dos motivos para a grande crítica que a alteração sofrida pela LINDB recebeu foi o de que a nova redação aumentaria a discricionariedade dos julgadores favorecendo eventual abuso de poder por parte do Poder Público, o que sempre foi rechaçado em decorrência da história política brasileira. Nessa perspectiva, Carlos Ari Suldfeld dispõe:

Outro problema é que se espalhou no Brasil uma verdadeira obsessão em punir gestores públicos; falou, pagou; um exagero. Claro que a corrupção e o desvio de recursos públicos têm de ser combatidos com severidade. Mas grande parte dos processos punitivos contra gestores públicos é por falhas operacionais, por questões formais ou por divergências de opinião. Ora, falhas são próprias de qualquer organização; só não erra quem não age. Os controladores por acaso são punidos quando falham? De outro lado, é normal as opções do gestor não coincidirem com as preferências do controlador: direito tem muitas incertezas, não é matemática; divergência de interpretação sobre fatos e leis não é crime. Portanto, punição é um erro para esses casos (2018).

Fato é que o acréscimo dos arts. 20 a 23 à LINDB, promovido pela Lei 13.655/2018, apenas incorporou uma tendência contemporânea no direito brasileiro consistente na concepção concretista do fenômeno jurídico, segundo o raciocínio de que, se as leis são criadas com base

em prévias ponderações sobre princípios constitucionais, tampouco os atos administrativos devem prescindir de avaliações acerca das diferentes consequências práticas das decisões, cuja análise indutiva parte das peculiaridades dos problemas concretos com vistas à melhoria da eficiência na prestação dos serviços públicos (MATOS, 2022). Acerca do acréscimo do art. 20 à LINDB, o IBDA editou os seguintes enunciados:

Enunciado 4: As 'consequências práticas' às quais se refere o art.20 da LINDB devem considerar, dentre outros fatores, interferências recíprocas em políticas públicas já existentes.

Enunciado 5: A avaliação das consequências práticas, jurídicas e administrativas é indispensável às decisões nas esferas administrativa, controladora e judicial, embora não possa ser utilizada como único fundamento da decisão ou opinião.

Enunciado 6: A referência a 'valores jurídicos abstratos' na LINDB não se restringe à interpretação e aplicação de princípios, abrangendo regras e outras normas que contenham conceitos jurídicos indeterminados.

Ademais, o art. 22 da LINDB que também homenageia o consequencialismo jurídico ao dispor que *“na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados”*, recebeu os seguintes enunciados do IBDA:

Enunciado 11 - Na expressão 'dificuldades reais' constante do art. 22 da LINDB estão compreendidas carências materiais, deficiências estruturais, físicas, orçamentárias, temporais, de recursos humanos (incluída a qualificação dos agentes) e as circunstâncias jurídicas complexas, a exemplo da atecnia da legislação, as quais não podem paralisar o gestor.

Enunciado 12 - No exercício da atividade de controle, a análise dos obstáculos e dificuldades reais do gestor, nos termos do art.22 da LINDB, deve ser feita também mediante a utilização de critérios jurídicos, sem interpretações pautadas em mera subjetividade.

Enunciado 13 - A competência para dizer qual é a melhor decisão administrativa é do gestor, não do controlador. O ônus argumentativo da ação controladora que imputa irregularidade ou ilegalidade à conduta é do controlador, estabelecendo-se diálogo necessário e completo com as razões aduzidas pelo gestor.

Em parecer conjunto, os autores Carlos Ari Sundfeld, Adilson de Abreu Dallari, Maria Sylvia Di Pietro, Odete Medauar, Marçal Justen Filho, Gustavo Binembojm, dentre outros, entendem que:

Quem decide não pode ser voluntarista, usar meras intuições, improvisar ou se limitar a invocar fórmulas gerais como 'interesse público', 'princípio da moralidade' e outras. É preciso, com base em dados trazidos ao processo decisório, analisar problemas, opções e consequências reais. **Afinal, as decisões estatais de qualquer seara**

produzem efeitos práticos no mundo e não apenas no plano das ideias. (Grifouse) (2018, p. 4)

Regulamentando a LINDB foi editada o Decreto 9.830/2019, que em seus art. 3º e 4º prevê o seguinte:

Motivação e decisão baseadas em valores jurídicos abstratos

Art. 3º A decisão que se basear exclusivamente em valores jurídicos abstratos observará o disposto no art. 2º e as consequências práticas da decisão.

§ 1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se valores jurídicos abstratos aqueles previstos em normas jurídicas com alto grau de indeterminação e abstração.

§ 2º Na indicação das consequências práticas da decisão, o decisor apresentará apenas aquelas consequências práticas que, no exercício diligente de sua atuação, consiga vislumbrar diante dos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos.

§ 3º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, inclusive consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de adequação, proporcionalidade e de razoabilidade.

Motivação e decisão na invalidação

Art. 4º A decisão que decretar invalidação de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos observará o disposto no art. 2º e indicará, de modo expresso, as suas consequências jurídicas e administrativas.

§ 1º A consideração das consequências jurídicas e administrativas é limitada aos fatos e fundamentos de mérito e jurídicos que se espera do decisor no exercício diligente de sua atuação.

§ 2º A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta, consideradas as possíveis alternativas e observados os critérios de proporcionalidade e de razoabilidade.

§ 3º Quando cabível, a decisão a que se refere o caput indicará, na modulação de seus efeitos, as condições para que a regularização ocorra de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais.

§ 4º Na declaração de invalidade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos, o decisor poderá, consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão para a administração pública e para o administrado:

I - restringir os efeitos da declaração; ou

II - decidir que sua eficácia se iniciará em momento posteriormente definido.

§ 5º A modulação dos efeitos da decisão buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso.

Já o art. 19 do Decreto 9.830/2019 dispõe o seguinte:

Segurança jurídica na aplicação das normas

Art. 19. As autoridades públicas atuarão com vistas a aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de normas complementares, orientações normativas, súmulas, enunciados e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no **caput** terão caráter vinculante em relação ao órgão ou à entidade da administração pública a que se destinarem, até ulterior revisão.

A partir da leitura dos dispositivos acima, conclui-se que o ordenamento jurídico brasileiro não só admite a análise por parte do órgão julgador das consequências práticas de

suas decisões – tal como as consequências econômicas - como a impõe nos casos de decisões baseadas em valores jurídicos abstratos.

Constata-se que, como limite à atuação do magistrado, o ordenamento jurídico pátrio prevê que na decisão sejam indicadas as consequências jurídicas da decisão e que na motivação da decisão sejam observados critérios de proporcionalidade e razoabilidade. Vê-se que o Decreto 9.830/2019 incorpora a técnica de ponderação de Robert Alexy (já muito utilizada na doutrina e jurisprudência), segundo a qual o princípio da proporcionalidade é subdividido em três subprincípios:

- A) Subprincípio da Adequação: no qual deve ser analisado se a medida adotada é idônea (capaz) para atingir o objetivo almejado;
- B) Subprincípio da Necessidade: consiste na análise se há meios menos gravosos para implementar aquela medida; e
- C) Subprincípio da Proporcionalidade em sentido estrito: representa a análise do custo-benefício da providência pretendida, para se determinar se o que se ganha é mais valioso do que aquilo que se perde (2017, p. 116-120).

Deste modo, uma vez estabelecidas as premissas teóricas e jurídicas do consequentialismo jurídico, passa-se a expor sobre o uso de argumentos de impacto ao orçamento público nas disputas judiciais em matéria tributária.

3.2 O Argumento de Impacto ao Orçamento Público nas Disputas Tributárias

A utilização do argumento de impacto orçamentário é mais evidente nas disputas tributárias na medida em que é nessa área do direito em que se tem como foco litígios envolvendo, de um lado, o Estado na sua função arrecadatória e, do outro lado, o cidadão-contribuinte. Esse cenário evidencia, por si só, determinado grau de desequilíbrio entre as partes se comparado às partes litigantes no âmbito de um processo civil comum em que são contrapostos interesses de um mesmo grau de subjetividade.

O conceito de orçamento público pode ser extraído do site do próprio Governo Federal o qual:

esclarece 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, além de especificar gastos e investimentos que foram priorizados pelos poderes:

Essa ferramenta estima tanto as receitas que o Governo espera arrecadar quanto fixa as despesas a serem efetuadas com o dinheiro. Assim, as receitas são estimadas porque os tributos arrecadados (e outras fontes) podem sofrer variações ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para garantir que o Governo não gaste mais do que arrecada.

Uma vez que o orçamento detalha as despesas, pode-se acompanhar as prioridades do Governo para cada ano, como, por exemplo: o investimento na construção de escolas, a verba para transporte e o gasto com a saúde. Esse acompanhamento contribui para fiscalizar o uso do dinheiro público e a melhoria da gestão pública e está disponível aqui, no Portal da Transparência do Governo Federal. (2021, p. 101) (grifos no original)

Ao tratar sobre o tema, Thatiane Piscitelli destaca que o direito tributário se encerra na arrecadação do tributo, não devendo levar em consideração o discurso financeiro:

(...) o objeto do direito tributário e, por consequência, as questões que podem ser suscitadas na decisão de casos que envolvam esta matéria, não devem ser contaminados pelo discurso financeiro, sob pena de nos afastarmos do dado jurídico que deve conduzir o julgamento. O direito tributário se encerra no momento da arrecadação do tributo. A aplicação dos recursos ou seu destino não interessam a disciplina (2011, p. 100-102).

Analisando a Portaria AGU 40/2015, José Maria Arruda de Andrade chama atenção para o fato de que a alteração para o risco provável, ensejando, portanto, provisionamento no balanço patrimonial do Governo, só é feita após decisão clara contra os interesses fazendários e quando não há mais risco de reversão pelo STF. O elevado otimismo na atuação judicial do Governo Federal, acaba destoando da realidade e da evolução dos processos, resultando num cenário de mudanças abruptas, pois

se transforma em um tudo ou nada, que sequer respeita os cálculos parciais dos julgamentos colegiados (seis votos contrários a tese e pedido de vista, por exemplo, não seriam suficientes para alterar o quadro) (2018, p. 483).

Nesse contexto, José Maria Arruda de Andrade (2018) defende que cabe ao Governo central a análise realista dos riscos em caso de derrotas e demandas judiciais, sendo dever do ente público, muito mais do que as empresas, a avaliação dos riscos e da posição dos tribunais superiores de modo que sejam levadas em conta as decisões proferidas nos processos (ainda que não definitivas).

Desta maneira, José Maria (2018) sustenta que o argumento de risco às contas públicas não deveria ser utilizado pela PGFN como fundamento – extrajurídico – para delimitação

temporal dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade, impondo ao STF uma postura mais ativa (ativismo judicial) de zelar pelo dinheiro público, especialmente quando é o Governo Federal quem detém competência de zelar pelo interesse público secundário (interesse arrecadatório) e quando ausente uma atuação consistente na gestão dos riscos. Ademais, o referido autor relembra que eventuais medidas que evitassem a litigiosidade acabariam por também permitir (i) a eficiência administrativa em decorrência da redução de custos com o acompanhamento dos processos, (ii) a redução dos custos das empresas com o contencioso e (iii) a redução do gasto público com a prestação jurisdicional.

Destaca-se que o interesse público possui duas acepções distintas. Em uma primeira acepção, fala-se em interesse público de toda a coletividade, o interesse público genuíno e que visa a consecução do bem-estar social (interesse público primário). Em uma segunda acepção, há o interesse imediato do próprio Estado (interesse público secundário), de que é exemplo o interesse arrecadatório, o qual visa o cumprimento de suas funções públicas sempre no intuito de promover o interesse da coletividade.

Nesse cenário, grande parte da doutrina administrativista brasileira (FILHO, 2018), sempre afirmou que o interesse público da coletividade é maior do que a “soma das vontades individuais” – o que pode ser explicado pelo histórico de agigantamento do Poder Executivo - e, por isso, ressaltou a supremacia do interesse público primário sobre o interesse público secundário – uma vez que o foco neste último poderia levar a excessos – , sobretudo considerando-se que mesmo quando o Estado age em prol de seu próprio interesse (interesse imediato) tem como fim último o interesse geral.

Contudo, a multiplicidade de relações sociais e a evolução da coletividade (sociedade pluriclasses) que permeia diversos interesse coletivos em jogo, torna cada vez mais difícil a definição de interesse público primário. Em caso de conflito entre interesse público primário e secundário, é inevitável o surgimento de dúvidas. Tal fato demonstra a necessidade de certa margem de ponderação por parte do órgão julgador na hora de decidir com base no interesse público primário a ser prestigiado. Para Raphael Andrade de Sousa, a solução do conflito deve perpassar pela análise do caso concreto:

Com a Constituição Federal de 1988 – sua força normativa – passa-se a reconhecer as atribuições perfeitamente delineadas da Administração Pública, principalmente seus deveres para com os administrados. Portanto, é necessário reconhecer a

responsabilidade do Estado no exercício desse seu papel constitucional, findando-se eventuais desconfianças.

Assim, passa-se do status de interesses públicos a priori de que são titulares alguns atores da ordem constitucional, para uma análise concreta e efetiva de qual interesse público deve prevalecer quando da análise do caso concreto e de acordo com sua finalidade.

O interesse público é, então, modificado na sua natureza de interesse próprio do Estado ou mesmo da coletividade, mas geralmente concebido como uma entidade impessoal e objetiva, externa aos direitos dos cidadãos (*rectius* das pessoas); não mais constitui uma superestrutura burocrática e supra-individual, passando sim a ser síntese e realização equilibrada dos valores das pessoas associadas na unidade dos seus direitos e dos seus deveres, como titulares de um ‘*status personae paritário*’. O interesse público se manifesta como interesse que deve ser satisfeito apenas com a finalidade de satisfazer o interesse das pessoas, seja ele primário ou secundário. (2021, p. 25)

Tendo em vista a importância do orçamento público para o interesse público traduzido na consecução dos serviços públicos essenciais ao Estado Social Democrático de Direito, a CF/88 previu uma série de normas cogentes sobre o planejamento econômico-financeiro e sobre a aplicação dos recursos.

Em matéria de finanças pública, é imprescindível o conhecimento de pelo menos quatro diplomas legais relacionado entre si. São eles: a LPE prevista no art. 174 da C/88, a LPP, a LDO e a LOA, disciplinadas no art. 175 e seguintes. Acerca da relação entre as leis orçamentárias acima referidas, Mizabel Derzi expõe o seguinte:

É que a Constituição da República obriga à planificação e ao planejamento econômico e financeiro. Além da lei do plano econômico, que visa ao desenvolvimento nacional equilibrado, sendo determinante para o setor público e indicativa para o setor privado, disciplinada no art. 174, a Constituição, já no domínio das finanças públicas, obriga à existência de três outras leis, logicamente articuladas entre si e com a lei do plano econômico. A primeira, mais genérica, destinada a abranger o período de quatro anos, é obrigatória para as despesas de capital, investimentos e para os programas de duração continuada. A segunda lei de finanças públicas tem periodicidade anual e a função de preparar a elaboração da lei do orçamento anual, adaptando-a à lei do orçamento plurianual (e à lei do plano econômico). É denominada de “lei de diretrizes orçamentárias” (art. 165, §2º) porque possibilita o planejamento e a programação dentro de um sistema integrado, devendo mesmo prever as alterações a serem introduzidas, por lei própria específica, na legislação tributária. Não lhe cabe autorizar arrecadação, tampouco gastos, apenas estabelecer as normas de como deverá ser elaborada a lei do orçamento anual para o próximo exercício. Assim, a lei orçamentária anual encerra o ciclo, prevê e autoriza ao Poder Executivo, por um exercício financeiro, pormenorizadamente, as despesas públicas, assim como a arrecadação das receitas já previstas em lei própria. Na verdade, a lei orçamentária anual não é apenas um ato de assentimento do Poder Legislativo para arrecadação da receita e gastos do Estado, mas reflete um processo, pelo qual se consuma um sistema integrado de planejamento-orçamento-programa, que se inicia pela lei do plano econômico, passa pela lei do plano plurianual, pela lei de diretrizes orçamentárias e nela se concretiza. (2009. p. 752-753)

Nesse contexto, o artigo 5º, inciso III, alínea “b” da LRF determina que, na elaboração da LOA, haja previsão de uma “*reserva de contingência*” destinada ao “*atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos*”. Senão vejamos:

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

(...)

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

a) (VETADO)

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

Por seu turno, o art. 4º, §3º da mesma LRF estipula que na LDO seja incluído anexo específico em que são previstos os “*riscos fiscais*” onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas e as providências que deverão ser tomadas caso se concretizem:

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

(...)

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

O anexo de riscos fiscais tem por objetivo mapear

(...) os principais eventos que podem afetar as metas e objetivos fiscais do Governo, avaliando os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como informar as providências a serem tomadas, caso tais previsões se concretizem” (PIMENTA, 2021, p. 47).

Conforme previsto na LDO de 2023 (Lei 14.436/2022), que dispõem sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da LOA, as demandas judiciais que possam causar grande impacto à Fazenda Pública estão listadas no anexo que trata dos riscos específicos que dizem respeito aos ativos e aos passivos contingentes do Governo e se relacionam a eventos que ocorrem de maneira irregular e aparecem ao lado dos riscos decorrentes das garantias dadas a Governos subnacionais, suporte financeiro a bancos e empresas estatais, riscos assumidos pela União enquanto Poder Concedente nos processos de concessões, permissões e PPPs, fatores demográficos, dentre outros riscos.

Destarte, as demandas judiciais tributárias envolvendo a PGFN em trâmite no STF que discutam valores muito altos, tendo em vista o impacto que podem vir a ter nas contas públicas e, por conseguinte, na consecução de programas sociais e de serviços públicos - podendo chegar à cifra de bilhões de reais - justificam sejam incluídas no anexo de riscos fiscais da LDO, acompanhadas e provisionadas pelo ente público fazendário.

Como exemplo, pode-se citar a previsão contida na LDO de 2021 (que dispôs sobre as diretrizes para a elaboração da LOA do ano de 2022) de uma estimativa de impacto orçamentário anual de 19,4 bilhões de reais, e de 105,2 bilhões de reais para os próximos cinco anos, em caso de eventual necessidade de restituição aos contribuintes, em decorrência da ação judicial, com repercussão geral, que discutirá a possibilidade de incidência de PIS/COFINS sobre as receitas de instituições financeiras que decorrem de seu objeto social e incluiriam, portanto, as receitas de natureza financeiras, com fulcro na Lei 9.718/1998 (REEs 609.096 e 880.143). Acerca da origem dos cálculos nela previstos, a própria LDO do ano de 2021 dispôs o seguinte:

As estimativas de impacto fiscal destas demandas judiciais são fornecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e levam em consideração, na maioria dos casos, a perda total de arrecadação anual e uma estimativa de impacto de devolução, considerados os últimos cinco anos e a totalidade dos contribuintes, de modo que representa o máximo de impacto ao erário, que pode não se concretizar em sua totalidade.

Além de estabelecer que a LDO tenha anexo específico de riscos fiscais com a previsão dos ativos e passivos contingentes do Governo, a LRF também prevê por meio do §4º, do seu art. 4º, que a LDO contenha anexo específico de metas fiscais com os objetivos das políticas monetárias, creditícia e cambial, bem como contendo parâmetros e projeções para os seus principais agregados e variáveis e, ainda, para as metas da inflação, para o exercício subsequente:

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

(...)

§ 4º A mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

Assim, o anexo IV de metas fiscais da LDO de 2023, trata do agregado de despesas obrigatórias que compreende o conjunto de despesas cujo rito de execução orçamentária e

financeira não está submetido à programação mensal dos gastos estabelecidos pelo Poder Executivo. Dentre as despesas obrigatórias destaca aquelas decorrentes de sentenças judiciais que englobam (i) os recursos destinados ao pagamento dos precatórios sujeitos ao limite de que trata o art. 107-A do ADCT, (ii) os recursos destinados ao pagamento de precatórios decorrentes de demandas relativas à complementação da União aos Estados e aos Municípios por conta do FUNDEF, (iii) os precatórios parcelados com amparo no §20 do art. 100 da CF/88 e (iv) os acordos firmados nos termos do § 3º do art. 107-A do ADCT.

Deste modo, constata-se que o anexo de metas fiscais disposto no §4º do art. 4º da LRF prevê os critérios e parâmetros que devem ser levados em consideração quando da estimativa dos valores constantes no anexo de riscos fiscais previsto no §3º do citado art. 4º da LRF.

Frequentemente é possível ver a alegação do argumento de impacto orçamentário por parte da Fazenda Pública e o seu acolhimento pelo STF na delimitação temporal dos efeitos das decisões tributárias – que tem como requisito a demonstração da presença de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”. Por conseguinte, passa-se a expor as situações nas quais, para fins de análise do argumento de impacto orçamentário, estar-se diante da presença ou não de um dos requisitos aptos a ensejar a aplicação da modulação temporal dos efeitos em favor da Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes – quais sejam, razões de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”.

3.3 O Argumento de Impacto ao Orçamento Público para fins de Delimitação Temporal dos Efeitos

Conforme visto no capítulo 2, no ordenamento jurídico brasileiro a segurança jurídica está relacionada a ideia de previsibilidade e proteção da confiança. Decorre da legítima expectativa das partes tanto no que concerne à aplicação da norma quanto em relação às consequências dela advindas.

No que diz respeito ao argumento de grave prejuízo às contas públicas decorrentes de eventual derrota da Fazenda Pública em decisões judiciais e no conseqüente dever de restituição de todos os contribuintes do montante indevidamente recolhido no passado, a presença de violação à segurança jurídica a partir de referido argumento consequencialista é de difícil comprovação, porquanto a segurança jurídica, como visto, está relacionada à estabilidade,

previsibilidade e confiabilidade do sistema normativo e à proteção da confiança do contribuinte. A violação da segurança jurídica está presente, por exemplo, nas hipóteses de alteração da jurisprudência dominante, o que justifica a atribuição de efeitos meramente prospectivos nesses casos.

Por outro lado, poder-se-ia sustentar que o argumento de impacto ao orçamento público seria melhor enquadrado no conceito de “excepcional interesse social”. De fato, a quebra do Erário parece representar um relevante motivo de ordem social para ser considerado por parte do julgador no momento de decidir. Na hipótese de “excepcional interesse social” há ainda mais indeterminação e subjetividade, porquanto referido conceito não é utilizado pela CF/88 em outras passagens, não possuindo conteúdo normativo delimitador como no caso da segurança jurídica.

Nesse cenário, ainda mais forte é a necessidade de extensa argumentação do julgador e análise das consequências econômicas da decisão judicial. Veja-se que não é qualquer interesse social apto a permitir a aplicação da técnica de modulação temporal dos efeitos, mas somente aquele que é relevante, ou seja, o interesse social que afeta toda a coletividade, a sociedade como um todo.

Deve-se levar em consideração também o potencial incentivador de eventuais futuras violações pelo Poder Legislativo, o que, em última análise, causaria um Estado ainda maior de inconstitucionalidade e de violação a direitos.

Deste modo, é imprescindível que a modulação temporal dos efeitos seja aplicada com parcimônia, de modo efetivamente excepcional com a exposição dos fundamentos fáticos e jurídicos da modulação consoante determina a LINDB.

Contudo, deve-se destacar que não é tarefa fácil a comprovação de razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social aptas a ensejar a modulação dos efeitos. Os conceitos jurídicos indeterminados em jogo (interesse público, segurança jurídica, relevante interesse social etc.) reclamam a aplicação da técnica da ponderação o que implica na inevitável tomada de decisão por parte do órgão julgador que, por exigência da própria legislação, deve se guiar pelas considerações das consequências econômicas de suas decisões.

É imprescindível um necessário cotejamento entre o alegado impacto econômico observadas as peculiaridades do caso concreto e a realidade socioeconômica de cada ente federativo, de um lado, com o direito de Acesso à Justiça e o direito à restituição aos milhares de contribuintes daquilo que pagaram indevidamente, de outro lado, evitando, assim, o enriquecimento sem causa do Estado e o estímulo a futuras violações constitucionais.

Deste modo, é evidente a necessidade de ampla discussão sobre o tema e os esforços acadêmicos para que sejam traçados critérios objetivos na atividade do julgador sem que seja desconsiderado, conforme exposto, que há certa margem de interpretação no enquadramento jurídico dos conceitos jurídicos indeterminados a partir da análise dos casos concretos.

4. ESTUDO DE CASO SOBRE A APLICAÇÃO DO ARGUMENTO DE IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO

Após estabelecidas as premissas teóricas e normativas da modulação temporal dos efeitos e seus requisitos, com o intuito de responder a hipótese de pesquisa partiremos para a análise dos casos concretos – que se tratam de três decisões tributárias proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade -, a saber: os REEs 574.706, 1.287.019 e 714.139.

Os três casos concretos foram escolhidos a partir de consulta na rede mundial de computadores de casos recentes em que houve a alegação de impacto orçamentário por parte da Fazenda Pública.

Percebe-se da leitura dos julgados que o principal motivo para acolhimento da modulação pelo STF foi o argumento de impacto fiscal, através da apresentação de valores pela Fazenda Pública relativos às estimativas com a restituição dos contribuintes.

A partir da análise dos argumentos favoráveis e desfavoráveis à modulação, vê-se que não é simples a definição de qual interesse em jogo merece maior proteção – isto é, qual seria o interesse público a ser tutelado –. Entretanto, é imprescindível que sejam cotejados o alegado impacto econômico em cada caso concreto a partir da observação da realidade socioeconômica de cada ente federativo com o direito de restituição dos milhares de contribuintes.

4.1 O RE 574.706 (ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS)

Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que havia decidido que o ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS em favor da União Federal.

Em 15.03.2017, o STF declarou a inconstitucionalidade de inclusão dos valores devidos a título de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e COFINS sob o entendimento de que os valores recolhidos a título de imposto estadual são receitas da Fazenda Pública, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte, motivo pelo qual não seria possível enquadrá-las no conceito de faturamento base de cálculo das referidas contribuições sociais. A tese de repercussão geral fixada no Tema 69 ganhou o seguinte enunciado: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do Pis e da Cofins”.

Contudo, no julgamento do referido paradigma não foi definido o alcance ou eficácia da decisão, motivo pela qual a PGFN opôs Embargos de Declaração requerendo a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade da inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS para que somente produza efeitos para o futuro. Em 13.05.2021, o STF decidiu, por maioria, acolher em parte os Embargos de Declaração para modular os efeitos da decisão cuja produção se deu desde 13.03.2017 – data em que julgado o RE 574.706, ressalvadas os processos judiciais e administrativos protocolizadas até a data da sessão de julgamento.

4.1.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação

Como exposto, em face do acórdão proferido no julgamento do RE 574.706 (Tema 69), a PGFN opôs Embargos de Declaração por meio dos quais tratou tanto do mérito da discussão quanto requereu a modulação temporal dos efeitos do julgado.

Nesse contexto, a PGFN utilizou as seguintes razões para pleitear a modulação temporal dos efeitos (i) o rompimento do entendimento histórico dos tribunais – em que pese o RE 240.785, (ii) o impacto econômico da União Federal com as possíveis restituições poderia chegar à cifra de R\$ 250.294,05 milhões no ano de 2015, (iii) violação à isonomia e à

capacidade contributiva pela “distribuição aleatória de riqueza social” causada pela profunda alteração na sistemática de cálculo dos tributos beneficiando determinados contribuintes em detrimento de outros e (iv) dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do novo entendimento.

Alternativamente, caso não acolhida a modulação temporal, a PGFN requereu fosse admitido que “*a Receita Federal do Brasil institua regras gerais, obviamente neutras, que lhe permita realizar, retroativamente, tal decote, ainda que de forma imperfeita. Caso contrário, inviabiliza-se o cumprimento retroativo dos julgados*”.

Por outro lado, pela inaplicabilidade da modulação temporal dos efeitos no caso em tela, a Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda utilizou os seguintes argumentos:

- (i) “*a mera especulação sobre o montante pretensamente envolvido na lide, como também acerca do eventual impacto sistêmico, não é suficiente para embasar o excepcional e inusitado pedido de modulação, que deve necessariamente vir acompanhado de provas*”;
- (ii) o argumento econômico de impacto fiscal só pode ser aceito de forma subsidiária, quando presente um outro argumento jurídico central que vise à adequação do ato normativo aos ditamos constitucionais que lhe dê suporte, o que não é o caso em tela;
- (iii) caso acolhida a modulação em benefício da União Federal, estar-se-ia enviando à mensagem pedagógica à sociedade de chancela a violações constitucionais, neutralizando os efeitos naturais da decisão e contribuindo para futuras violações;
- (iv) é falaciosa a afirmação de que o “rombo fiscal” ocorreria de uma vez só, uma vez que o impacto econômico aos cofres públicos seria pulverizado no tempo, a partir do trânsito em julgado das ações e nas hipóteses previstas para restituição dos contribuintes;
- (v) a injeção de recursos na economia favoreceria a retomada do crescimento do PIB e, por consequência, da arrecadação;
- (vi) não há violação à segurança jurídica, uma vez que a decisão proferida no *Leading case* apenas reiterou o julgamento já proferido pelo Plenário, em 08/10/2014, no julgamento do RE 240.785;
- (vii) violação ao princípio do Estado Democrático de Direito e do princípio de Acesso à Justiça.

Já a Procuradoria-Geral de Justiça opinou pelo provimento dos embargos tão somente para acolhimento da modulação dos efeitos para o futuro, sob o argumento de que o julgamento provocou modificação no sistema tributário brasileiro, alçando diversas transações fiscais, o

que acarreta o pagamento de vultosas restituições, além de destacar a grave crise econômica por que passava o país.

4.1.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação

Como forma de corroborar o seu pedido de modulação temporal, a PGFN utilizou como fonte matéria jornalística extraída do jornal *Valor Econômico*:

(...) O potencial inovador e a enorme amplitude da decisão ficaram claros em matéria publicada no jornal Valor Econômico sobre as consequências do julgamento, sob o título “Tributaristas preveem onda de contestações”. Ali indicou-se que, a decisão, nos termos em que foi proferida (i) atinge profundamente o sistema tributário brasileiro, podendo alcançar um sem número de tributos; (ii) provocará uma mudança dos preços relativos da economia (beneficiando os maiores contribuintes do ICMS); (iii) impõe uma reforma tributária (sem garantias que se crie um sistema melhor que o sistema atual, mas aquele que for possível); (iv) possibilita restituições que implicarão em vultosas transferências de riqueza dentro da sociedade.

No que diz respeito ao argumento de impacto econômico-financeiro, a PGFN apresentou a quantia de 250.294,05 milhões de reais relativa às perdas com as restituições aos contribuintes cuja informação foi retirada do anexo de riscos fiscais da LDO do ano de 2015.

4.1.3 A Visão do STF

Na Sessão Plenária do dia 13.05.2021, o Pleno do STF decidiu, por maioria, acolher os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional para modular os efeitos da decisão para que produza efeitos a partir de 15.3.2017 – data em que julgado o RE 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “*O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins*” –, ressaltando ainda as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data de sessão de julgamento (15.03.2017).

Pela leitura do voto condutor do acórdão proferido pela Ministra Cármen Lúcia depreende-se que o principal fundamento utilizada para acolher o pedido de atribuição de efeitos prospectivos foi o de que a mudança de jurisprudência representaria abalo à segurança jurídica, o que justificaria a modulação. A Ministra Relatora Cármen Lúcia destacou que a jurisprudência que antes era favorável à União Federal deu guinada contrária no julgamento do

RE 240.785, que teve início em 1999 e somente foi encerrado em 2014, cujo entendimento foi mantido no julgamento do RE 574.706 em 15.03.2017.

Apesar de já no âmbito do julgamento do RE 240.785, desde 2014, o STF já vir demonstrando a virado de posicionamento em desfavor da Fazenda Pública, a Ministra ressalta que ainda não estava caracterizada a mudança de jurisprudência – que só veio a ocorrer, no entender da Ministra, no julgamento do RE 574.706 em que a Corte Suprema deu a “palavra final” sobre a matéria com efeitos *erga omnes*.

Em resumo, a Ministra consignou que a PGFN contava com jurisprudência amplamente favorável no âmbito do STJ, inclusive em sede de recurso repetitivo, de modo que, com o intuito de proteger a segurança jurídica do ente fazendário em decorrência da mudança de jurisprudência, seria de rigor a atribuição de efeitos prospectivos ao julgado no RE 574.706.

O segundo fundamento – de cunho consequencialista – utilizado na decisão da Ministra Cármen Lúcia no RE 574.706 foi o de que dever-se-ia levar em consideração a grave crise fiscal por que passava o país à época para atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, citando a manifestação da Procuradoria-Geral da República para corroborar a sua decisão pela aplicação da delimitação temporal dos efeitos em favor do ente fazendário.

Segundo Lorenzo Pozzebon (2022), o RE 240.785 representou verdadeiro julgamento-alerta acerca do novo posicionamento da Corte que viria a ser adotado. Além disso, o autor entende que não foram demonstradas razões de segurança jurídica, uma vez que não havia entendimento favorável ao Estado; tampouco de relevante interesse social, eis que não houve tentativa de proteção de direitos e garantias individuais. Também não havia aparência de constitucionalidade já que havia maioria favorável aos contribuintes desde 2006.

A despeito do posicionamento acima, é inegável que havia um contexto de bastante insegurança jurídica quando do julgamento do RE 574.706 que é bem sintetizado pelos autores Luciano Burti Maldonado e Nereida Horta:

Relembramos que a matéria relativa à “tese do século” é há muito tempo conhecida e já foi enfrentada pelo extinto TFR – Tribunal Federal de Recursos. Foi inclusive objeto da Súmula n. 258, à época desfavorável ao contribuinte e, posteriormente,

cancelada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, a qual assim determinava: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”. Lembramos, porém, que o STJ manteve o entendimento da inclusão do ICMS na determinação da base de cálculo dessas contribuições. Além da matéria ser conhecida, a mudança de entendimento jurisprudencial se iniciou no prolongado julgamento do RE n. 240.785/MG, pelo pleno do STF, o qual induziu o comportamento dos contribuintes no sentido da convalidação da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na determinação da base de cálculo das contribuições sociais em comento. O aumento da litigiosidade se deu a partir de 24 de agosto de 2006, quando o julgamento do RE n. 240.785/MG indicou ser favorável ao contribuinte (a favor da inconstitucionalidade – 6 x 1), apesar de ter sido finalizado somente em 8 de outubro de 2014. Alguns contribuintes, inclusive, efetuaram a exclusão do ICMS na determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, embasados por decisão precária obtida em liminar em Mandado de Segurança ou mesmo tutela antecipada (tutela provisória) (2021, p. 320).

O contexto de grande indeterminação sobre o rumo que seria tomado pelo STF na composição do julgamento do RE 574.706 justificou a grande expectativa da mídia que levou tal julgamento a ser chamado de “tese do século”. Como se não bastasse a demora na fixação da tese, o STF demorou mais 4 anos para apreciação do pedido da modulação temporal proposta pela PGFN que somente foi julgado em sede de Embargos de Declaração. Assim, pode-se discutir sobre se a base de confiança que teria nascido com o precedente favorável anterior (RE 240.785) e se esta base seria suficiente para garantir a proteção da confiança do contribuinte. Contudo, como visto, não há como se falar em legítima expectativa em favor da PGFN.

4.2 O RE 1.287.019 (Exigência de Lei Complementar Específica para Cobrança do DIFAL)

Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A, e outras, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios que negou provimento à Apelação, concluindo incabível condicionar a cobrança do DIFAL de ICMS, introduzido pela EC 87/2015, à necessidade de edição de LC versando sobre a matéria.

Com base na nova redação do art. 155, §2º, incisos VII e VIII, da CF/88, alterada pela EC 87/2015, a CONFAZ editou o Convênio ICMS 93/2015 para possibilitar a cobrança do DIFAL pelos Estados destinatários das mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto. Contudo, segundo sustentou a empresa Recorrente, a exigência do DIFAL nas operações em tela esbarraria no comando do art. 146, incisos I e III, alínea “a”, da CF/88, o qual exige a prévia edição de LC veiculando regras gerais sobre a definição do tributo, dos respectivos fatos geradores, contribuintes e bases de cálculo.

Na sessão finalizada em 24.02.2021, o Pleno do STF deu provimento ao RE do contribuinte, “*assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/15, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte*”.

Ademais, o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, no que foi seguido pela maioria, tendo sido voto vencido o Ministro Marco Aurélio (Relator), para ressaltar os efeitos das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar na ADI 5.464/DF e, **quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), ressaltando as ações judiciais em curso.**

Destaca-se que no RE 1.287.019 a modulação temporal dos efeitos foi aplicada de ofício pelo STF, sem que tenha havido requerimento das partes nesse sentido. Os argumentos pela aplicabilidade/inaplicabilidade do instituto da modulação no caso concreto se deram posteriormente ao acórdão do julgamento, em sede de Embargos de Declaração que restaram rejeitados pelo STF.

4.2.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação

Em face do acórdão do julgamento do *leading case*, a CONPEG, em 31.05.2021, opôs Embargos Declaração contra a ressalva das ações judiciais em curso. Nessa linha, a CONPEG argumenta que (i) o vácuo normativo pela declaração de inconstitucionalidade do Convênio 93/2015 acabaria colocando os Estados em situação pior do que aquela que se encontravam antes da edição da EC 87/2015, o que se buscou evitar por meio da modulação, (ii) violação à isonomia e à não-discriminação tributária, (iii) queda brusca na arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

O Estado do Distrito Federal também opôs Embargos de Declaração sustentando, em síntese, que é necessário a análise pelo STF das consequências jurídicas da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015, pois, ao ressaltar as ações judiciais em curso, não foi levado em consideração que os contribuintes não teriam um suposto direito à restituição, já que o contribuinte

seja no regime da Lei Kandir ou do Convênio ICMS 93/2015, deve arcar com a integralidade do ICMS. Quem eventualmente se beneficiará pela ausência de lei complementar são os Estados de origem, que poderão reter o imposto em sua integralidade.

(...)

Em verdade, caso não houvesse a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma impugnada, os Estados e o Distrito Federal teriam que fazer um acerto de contas para verificar quanto cada um tem a receber em razão da repriminção do regime jurídico existente antes do Convênio ICMS 93/2015. No caso dos particulares, ou o ICMS é devido ao Estado de origem ou ao Estado de destino. Não há hipótese de restituição.

Ademais, assim como a CONPEG, o Estado do Distrito Federal também argumentou que deveria ser revista a ressalva das ações judiciais em curso, pois, se o motivo inicial para esta modulação era o de evitar que a declaração de inconstitucionalidade não deixasse os Estados em situação pior do que antes da EC 87/2015, logo, a autorização de restituição de ICMS de todos aqueles que possuíam ações em curso acarretaria o mesmo problema, embora suavizando o prejuízo. Para ilustrar o seu argumento, o Estado do Distrito Federal cita perda na arrecadação anual com ICMS no montante de 700 milhões de reais. Ademais, também sustenta que a ressalva da restituição do DIFAL das ações judiciais em curso provoca insegurança jurídica, beneficiando os contribuintes que entram com ações em detrimento dos demais.

Já a Recorrente Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A., ao contrarrazoar os Embargos de Declaração opostos pelo Distrito Federal, argumentou, em síntese, que a ressalva da delimitação temporal das ações judiciais em curso não viola a segurança jurídica, ao contrário, busca promovê-la através da promoção do Acesso à Justiça. Ademais, destacou que há erro material na alegada perda com restituições na ordem de 700 milhões de reais pelo Estado do Distrito Federal, uma vez que tal montante não decorre da restituição devida pelos Estados de Destino com a ressalva das ações judiciais em curso, mas sim da arrecadação total estimada para aquele ano:

Por fim, a EMBARGADA faz questão de deixar registrado que a perda estimada superior a R\$ 700 milhões que seria experimentada pelo Distrito Federal **não** decorre da ressalva das “ações em curso”, ao contrário do que fez crer o EMBARGANTE ao alegar que “*a estimativa de perda do Distrito Federal com a ressalva feita é de aproximadamente 700 milhões de reais (doc. em anexo)*”.

Note-se que, no referido “*doc. em anexo*” (que consiste no Despacho do Chefe do Núcleo de Gestão do Comércio Eletrônico da Secretaria de Estado de Economia do Distrito Federal, emitido em 08/03/2021), consta a informação de que o DF sofreria uma perda de arrecadação superior a tal montante, **em 2022**, caso a necessária lei complementar não fosse editada até o final do ano de 2021, já que essa seria a arrecadação **total** estimada para aquele ano. Em

relação às empresas que ajuizaram ações, ele faz menção apenas a “*alguns milhões de reais*”. Confira-se:

“Para o corrente ano, considerando que a Economia deve se reaquecer (há previsão de crescimento do PIB em 3,5%), podemos prever uma arrecadação próxima a R\$ 700 milhões. Para 2022, neste diapasão, poderíamos estimar arrecadação superior a 2021. Neste sentido, a decisão do STF e sua modulação, **caso não seja editada Lei Complementar no prazo estipulado** (primeiro dia do ano subsequente à desta decisão), poderíamos, de forma segura, prever uma **perda de arrecadação de ordem superior a R\$ 700 milhões (setecentos milhões de reais)**, para os cofres do DF. Perceba que estamos falando de perdas “para a frente”. Nunca é demais lembrar que há valores a serem cobrados, a chamada repescagem, dos anos de 2017 a 2020, vez que a de 2016 foi realizada. Estimamos que **mais alguns milhões de reais não poderão mais serem cobrados para as empresas que já possuam ações judiciais sobre o tema** (necessidade de Lei Complementar anterior), conforme decisão do STF e sua modulação, já citada.”

4.2.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação

Como fundamento para aplicação da modulação temporal no acórdão do julgamento de mérito do RE, o STF utilizou números extraídos das informações prestadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal na ADI 5.469/DF (julgada conjuntamente com o RE 1.287.019) na qual é alegada perda na arrecadação do Distrito Federal na ordem de 375 milhões de reais para o ano de 2016:

Trata-se de uma situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional n. 87/2015.

4.2.3 A Visão do STF

Na sessão do dia 24.02.2021, o STF encerrou o julgamento do RE 1.287.019 acolhendo, por maioria, o RE para declarar inválida a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações estaduais envolvendo não contribuintes do imposto, na forma do Convênio ICMS 93/2015, uma vez inexistente LC. Também por maioria, o Tribunal Pleno modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, ressaltando as ações judiciais em curso.

O Ministro Dias Toffoli, ao propor a modulação das ações judiciais em curso, utilizou como fundamento para modulação temporal dos efeitos as seguintes razões (i) vácuo normativo pela ausência de LC apta a dar aplicabilidade à EC 87/2015 e o consequente prejuízo financeiro

causado aos Estados e Distrito Federal e (ii) a EC 87/2015 e o Convênio 93/2015 tiveram por objetivo a melhora da distribuição das receitas entre os Estados e Distrito Federal, de modo que a ausência de modulação fará com que os Estados e Distrito Federal experimentem situação pior.

Nesse sentido, ao citar trecho das informações prestadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal na ADI 5.469/DF, busca corroborar a existência de razões de segurança jurídica a ensejar a modulação:

[É] preciso lembrar que o sistema de incidência e repartição de ICMS relativamente a operações interestaduais encontrava-se em plena vigência até o advento da Emenda Constitucional n. 87/2015. E, por evidente, essa antiga sistemática não será ripristinada na hipótese de declaração de inconstitucionalidade ou de sustação de eficácia das Cláusulas Primeira, Segunda Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS n. 93/2015, mesmo porque ela foi revogada por uma norma constitucional que permanecerá perfeitamente válida.

Nesse sentido, vai se estabelecer uma situação de vácuo normativo, na qual as operações interestaduais que destinem bens ou serviços a outros entes federados simplesmente ficarão carentes de um regime jurídico imediatamente aplicável. (...)

Posteriormente, diante das ponderações do Ministro Barroso, ao rever o seu voto, o Ministro Dias Toffoli retificou a proposta anteriormente formulada propondo a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para estabelecer que a decisão produza efeitos, (i) quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), ressalvada as ações judiciais em curso.

Conforme acima exposto, em face do acórdão, a CONPEG e o Estado do Distrito Federal opuseram Embargos de Declaração no que diz respeito ao mérito da causa e à aplicação da modulação, contudo, na assentada do dia 18.12.2021, o STF rejeitou ambos os Embargos de Declaração.

Destaca-se que no julgamento do RE 917.950/SP, o STF já havia declarado seu entendimento ao tratar da possibilidade de cobrança por meio de leis estaduais, do tributo acrescido pela EC 33/2001, que previu a possibilidade de incidência de ICMS sobre importação de bem ou mercadoria por pessoa não contribuinte do imposto. No julgamento do paradigma, o STF estabeleceu que as leis estaduais seriam válidas, mas somente produziriam efeitos após o advento da LC 114/2002, que regulamentou a EC 33/2001, fixando a seguinte tese de repercussão geral para o Tema 1.093:

“I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, **devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal**. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002” (grifou-se).

Constata-se que o principal fundamento do STF para determinar a modulação dos efeitos da decisão para o futuro (exercício de 2022) foi o de impacto abrupto nos cofres estaduais em razão da perda na arrecadação pela demora na edição de LC que garantisse a cobrança. De fato, em que pese considerações acerca da surpresa ou não dos Estados e do Distrito Federal com o julgamento desfavorável no RE 1.287.019, o elevado impacto fiscal que o julgado poderia representar com uma eventual impossibilidade de cobrança do DIFAL de ICMS, que é a principal fonte de arrecadação dos Estados, considerando ainda o Pacto Federativo e a busca pelo abrandamento das guerras fiscais parecem se enquadrar no conceito jurídico indeterminado de relevante interesse social apto a ensejar a modulação.

4.3 O RE 714.139 (Aplicação do Princípio da Seletividade no ICMS)

Cuida-se de RE interposto por Lojas Americanas S.A. em face de acórdão proferido pela Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que declarou a inconstitucionalidade do art. 19, inciso I, alínea “a”, da Lei Estadual 10.267/1996 que previu alíquota de 25% de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre serviços de telecomunicações, com base no art. 155, §2º, inciso III, da CF/88, em detrimento da alíquota de 17% cobradas nas operações em geral. Em 18.12.2021, o Pleno do STF deu provimento ao RE das Lojas Americanas S.A para fixar a seguinte tese para o Tema 745:

Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Na sessão virtual ocorrida entre os dias 11.06.2021 e 18.06.2021, o Ministro Dias Toffoli, acompanhado pelo Ministro Nunes Marques, propôs a modulação dos efeitos da decisão: (i) para o futuro, em relação à aplicação da inconstitucionalidade assentada na tese, a partir do início do próximo exercício financeiro (2022) e (ii) retroativa, em relação às ações ajuizadas até a publicação da ata de julgamento.

Em seguida, o julgamento foi suspenso para colheita do voto dos demais Ministros e, após reinclusão em pauta da sessão virtual, houve pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes para apreciação da proposta de modulação. Finalmente, após nova inclusão em pauta de julgamentos, na sessão virtual ocorrida entre os dias 12.11.2021 e 22.11.2021, o STF, por maioria, acolheu o voto reajustado naquela ocasião pelo Ministro Dias Toffoli, vencido o Ministro Edson Fachin, pela aplicação da modulação temporal para que produzisse efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05.02.2021).

4.3.1 Argumentos pela Aplicabilidade /Inaplicabilidade da Modulação

A Procuradoria-Geral da República apresentou parecer defendendo a necessidade de aplicação da modulação temporal por razões de segurança jurídica e em virtude de a matéria representar relevante interesse social, recomendando que a decisão produzisse efeitos para o futuro, com estipulação de prazo para que o legislador estadual pudesse se adaptar ao novo entendimento emanado pelo Poder Judiciário.

Do mesmo modo, em favor da modulação, a COMSEFAZ destacou o impacto econômico nas contas públicas estaduais afirmando o seguinte:

Defendemos que a modulação dos efeitos da decisão alinhe-se ao prazo de vigência dos Planos Plurianuais (PPAs) de todos os entes subnacionais aqui impactados. E isso porque o PPA é o instrumento fundamental de planejamento de médio prazo, pensado para um período de quatro anos, onde são estimadas as metas e programas a serem cumpridos neste período.

Trata-se de legítimo instrumento de Estado, e não meramente de Governo, dado que sempre se inicia no último ano de mandato governamental, possuindo vigência por mais três anos no mandato seguinte.

E o PPA leva em consideração, em sua formulação, a previsão de receita para o período de quatro anos, sendo o instrumento que primeiro corporifica a ideia de promoção de serviços públicos que impactem a vida de toda a população, pois lá estão contidas metas superiores para expansão da educação e da saúde públicas (novas escolas, novos hospitais, por exemplo), bem como da segurança pública, proteção social, cultura, além dos Poderes Legislativos e Judiciários estaduais, Ministérios Públicos e Defensorias Públicas, e todas as demais atuações absolutamente indispensáveis para o bem viver em nosso país.

Só para ter uma dimensão do impacto financeiro, a redução das alíquotas em decorrência da decisão significará uma perda de R\$ 27 bilhões por ano para os entes.

(...)

Em assim sendo, indiscutivelmente, a decisão desta Egrégia Corte terá impacto manifesto e expressivo nas finanças públicas, pois reduzirá a possibilidade de tributação na energia elétrica e nas comunicações que representam os setores que mais trazem arrecadação aos entes, juntamente com os combustíveis. Dessa forma, caso não seja possível a modulação, todos os PPAs aprovados em 2020, com vigência a partir deste ano, e válidos até 2024, restarão inviabilizados em suas diretrizes, objetivos e metas.

Em petição apresentada em 25.11.2021, a CONPEG, enquanto *amicus curiae*, e tendo em vista a proposta de modulação até então formulada pelo Ministro Dias Toffoli para o próximo exercício financeiro de 2022, requereu que fosse alterado o marco temporal, com aplicação do art. 27 da Lei 9.868/1999 e do art. 23 da LINDB, acrescido pela Lei 13.655/2018, para que fosse estipulada a modulação dos efeitos da decisão para – senão em observância à próxima LPP para o exercício de 2024 – , ao menos, para o exercício financeiro de 2023, de forma que a perda de receita possa ser projetada na LDO e LOA.

Ademais, em outra manifestação protocolada em 06.12.2021, a CONPEG requereu, em relação à ressalva das ações judiciais em curso, que estas somente alcançassem os fatos geradores futuros, impedindo, por essa via, as repetições de indébito. Em sede de memorial, o CONPEG apresenta valor referente à perda de arrecadação na ordem de 27 bilhões de reais/ano com base em tabela com informações prestadas pelas Secretarias de Fazenda e Tributação de todo os Estados e destaca a crise financeira por que passavam os Estados da federação.

Nas informações prestadas pela ANATEL, enquanto *amicus curie*, a agência reguladora demonstra que a diminuição da carga tributária em um primeiro momento será compensada por uma arrecadação tributária ainda maior no futuro, em razão da decisão promover a implementação de serviços de infraestrutura e uma maior adesão dos consumidores.

Após o julgamento de mérito, a SINDITELEBRASIL opôs Embargos de Declaração para que fosse complementada a ressalva das ações judiciais em curso, de modo a esclarecer a possibilidade de restituição aos contribuintes com processos judiciais em curso, com a promoção de maior eficácia à decisão de mérito e manter coerência com os posicionamentos da Corte sobre o tema da modulação de efeitos.

Já a Recorrente Americanas S.A opôs Embargos de Declaração alegando, em síntese, (i) nulidade da modulação dos efeitos pois a proposta de modulação de efeitos inicialmente formulada pelo Ministro Dias Toffoli, e acompanhado pelo Ministro Nunes Marques, foi rejeitada, já que não alcançou o quórum qualificado de 2/3 dos votos, (ii) nulidade da

modulação, eis que houve alteração da proposta inicial apresentada, sem que a Recorrente e os demais *amicus curiae* (SINDITELEBRASIL e ABRINT) tivessem sido intimados, e (iii) violação à isonomia e à segurança jurídica em razão da ressalva das ações judiciais em curso.

De outro lado, a CONPEG opôs Embargos de Declaração destacando, no que diz respeito ao presente trabalho, que a ressalva das ações judiciais em curso incentiva à judicialização, requerendo que o julgamento tivesse eficácia somente para os fatos geradores futuros.

4.3.2 Os Dados Apresentados como Fundamento para Aplicação da Modulação

Conforme acima exposto, para sustentar seu pedido de modulação, a COMSEFAZ se baseia nas leis orçamentárias, especialmente a LPP onde são estabelecidas as metas, diretrizes e programas da administração pública com vistas à consecução dos serviços públicos, argumentando que a decisão do STF reduziria exponencialmente a tributação da energia elétrica e das comunicações impactando, por conseguinte, no orçamento já aprovado para o ano de 2022, bem como nas metas e diretrizes estabelecidas para os anos subsequentes até o ano de 2024, data final de vigência da LPP em vigor, o que comprometeria ainda mais a consecução e qualidade dos serviços públicos prestados à população.

Ademais, para fundamentar os pedidos pela aplicação da modulação, é mencionada a crise fiscal por que passam os Estados, agravada pela pandemia do Covid-19, com amparo em dados numéricos que representariam as perdas anuais dos entes com a arrecadação tributária em decorrência da redução da alíquota de ICMS. Neste sentido, a COMSEFAZ e a CONPEG citam perda na arrecadação anual dos Estados no montante de 27 bilhões de reais. Segundo o exposto em suas manifestações, tais valores teriam sido obtidos das Secretarias de Fazenda Estaduais.

4.3.3 A Visão do STF

No julgamento do RE 714.139, o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação destacando que a legislação questionada foi aplicada, com presunção de constitucionalidade, gerando receita e expectativa de receita por parte do Estado o que justificaria a delimitação temporal dos efeitos do julgado.

Também foi levado em consideração o contexto econômico-social do país e dos entes da federação, o qual teria sido agravado com a pandemia do Covid-19. Nesse cenário, o Ministro Gilmar Mendes manifestou entendimento pela presença na hipótese em discussão de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social a justificar a delimitação temporal, com fulcro no art. 27 da Lei 9.868/1999, nos seguintes termos:

Assim, seja sob o ângulo da segurança jurídica plasmada na formação do planejamento fiscal dos Estados a partir de expectativa legítima de arrecadação a título de ICMS, seja a partir do interesse social materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária então vigente, é imperiosa a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a incidência do entendimento do Plenário a partir do Plano Plurianual 2024-2027

Sobre o assunto Nelmo de Souza Costa (2022) destacou que, a despeito da redação do dispositivo suficiente clara, os legisladores estaduais permaneceram adotando alíquotas majoradas para energia elétrica e serviços de comunicação sem o controle do Poder Judiciário por mais de 30 anos.

Neste passo, Rodrigo Garcia Duarte e Fernanda Oppermann Lizuka destacam o cuidado que se deve ter ao analisar os dados e as provas utilizadas pela Fazenda Pública quando partem de argumentos *ad terrorem* de prejuízo no orçamento público:

Todavia, é preciso assentar que a modulação somente deverá ser concedida, se restar comprovado, por meio de dados e cálculos de fontes confiáveis, que do contrário haverá grave ameaça à ordem político-social, não bastando a mera alegação, pela Fazenda, de “rombos fiscais” sem comprovação alguma, conforme destacou o Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE 559.937. A esse respeito, destacamos que pesquisa em dissertação de mestrado sobre o tema indicou que a Receita Federal, ao lançar mão do argumento do impacto fiscal a fim de pedir a modulação de efeitos, geralmente não explica de forma clara como os valores que alega foram obtidos e calculados.

Assim, parece ser uma alternativa adequada a encontrada pela Ministra Rosa Weber no julgamento da modulação dos efeitos da decisão do RE 574.506. Em seu voto vencido, a Ministra salientou ser o argumento consequencialista do impacto orçamentário importante para o Direito, mas não foi esse o critério eleito pelo legislador a fins de concessão da modulação, e não deve ser traduzido em interesse principal (2022, p. 1332-1333).

No caso do RE 714.139, deve ser levado em consideração que há um relevante interesse social na continuidade das prestações sociais de cunho estatal que poderia sofrer pelo impacto econômico da decisão a justificar a delimitação temporal de seus efeitos, especialmente considerando que à época os Estados vivenciavam os efeitos deletérios à economia causados pela pandemia do Covid-19.

Pela análise dos argumentos suscitados nos três casos concretos acima abordados, pode-se destacar os seguintes (a) **argumentos favoráveis** para modulação temporal dos efeitos em favor do Erário: (a.1) grave impacto econômico com a restituição dos contribuintes, (a.2) violação da proteção da confiança do Fisco pela alteração de jurisprudência antes favorável, (a.3) crise econômica por que passa o Estado.

Já os (b) **argumentos desfavoráveis** à modulação foram os seguintes: (b.1) necessidade de comprovação das alegadas perdas com a restituição dos contribuintes, bem como da origem e do método de cálculo, (b.3) enriquecimento sem causa do Estado, (b.4) função pedagógica negativa incentivando futuras violações por parte da Fazenda Pública, (b.5) o argumento econômico tem papel subsidiário como fundamento de decisões judiciais, de modo que é necessário vir acompanhado de argumento jurídico que lhe dê suporte, (b.6) o prejuízo aos cofres do Estado seria pulverizado ao longo do tempo a partir do trânsito em julgado das ações e nas diversas hipóteses de “restituição”, (b.7) injeção de recursos na economia favoreceria o crescimento econômico e, por conseguinte, o aumento da arrecadação e (b.8) violação ao princípio de Acesso à Justiça.

A partir da análise dos argumentos favoráveis e desfavoráveis à modulação, vê-se que não é simples a definição de qual interesse em jogo merece maior proteção – , qual seria o interesse público a ser tutelado –. Entretanto, é imprescindível que sejam cotejados, de um lado, o alegado impacto econômico em cada caso concreto, observando-se a realidade socioeconômica de cada ente federativo, e, de outro lado, o direito de Acesso à Justiça e o direito à restituição dos milhares de contribuintes daquilo que pagaram indevidamente, evitando, assim, o enriquecimento sem causa do Estado e o estímulo a futuras violações constitucionais.

5 CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho buscou-se analisar o argumento de impacto orçamentário como fundamento para aplicação da modulação temporal dos efeitos das decisões tributárias proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade. Com essa finalidade, foi examinado o instituto da modulação temporal dos efeitos previsto no art. 27 da Lei 9.868/1999, no art. 11 da Lei 9.882/1999, e, mais recentemente, no art. 927, §3º, do CPC. Em seguida, foram feitas explanações sobre o argumento consequencialista de cunho econômico de impacto ao

orçamento público como fundamento para atribuição de efeitos prospectivos às decisões judiciais e sua adoção pelo direito brasileiro, a exemplo das disposições da LINDB. Por último, deteve-se sobre a aplicação da delimitação temporal dos efeitos nos REEs 574.706, 1.287.019 e 714.139, julgados sob a sistemática da repercussão geral.

No âmbito tributário, o instituto da modulação temporal dos efeitos das decisões tem ainda mais importância haja vista que na maioria dos casos estar-se diante de situações com repercussão jurídica que ultrapassam os interesses subjetivos das partes em litígio para abarcar grande universo de contribuintes, envolvendo valores expressivos. Por conseguinte, mostra-se relevante para o presente trabalho tecer considerações sobre a importância da aplicação do instituto da delimitação temporal nas lides tributárias envolvendo Fisco e contribuinte.

Como foi visto, a necessidade de observância das consequências práticas das decisões judiciais atualmente é expressamente prevista no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente quando se está diante de valores jurídicos abstratos com alto grau de indeterminação. Nesses casos, a legislação brasileira impõe a necessidade de motivação das decisões judiciais delas fazendo constar as consequências jurídicas e administrativas decorrentes do provimento jurisdicional, bem como determina o uso da técnica de ponderação.

No que diz respeito ao argumento de grave prejuízo às contas públicas decorrentes de eventual derrota da Fazenda Pública em decisões judiciais e no consequente dever de restituição de todos os contribuintes do montante indevidamente recolhido no passado, a presença de violação à segurança jurídica a partir de referido argumento consequencialista é de difícil comprovação, porquanto a segurança jurídica, como visto, está relacionada à estabilidade, previsibilidade e confiabilidade do sistema normativo e à proteção da confiança do contribuinte. A violação da segurança jurídica está presente, por exemplo, nas hipóteses de alteração da jurisprudência dominante, o que justifica a atribuição de efeitos meramente prospectivos nesses casos.

A definição da base de confiança gerada pelas diversas decisões judiciais – muitas vezes conflitantes entre si - que convivem no sistema processual brasileiro e em que extensão devem ser tuteladas pelo princípio da segurança jurídica não é fácil, o que demonstra a importância de se traçar critérios objetivos.

Na hipótese de “excepcional interesse social” há ainda mais indeterminação e subjetividade, porquanto referido conceito não é utilizado pela CF/88 em outras passagens, não possuindo conteúdo normativo delimitador como no caso da segurança jurídica. Veja-se que não é qualquer interesse social apto a permitir a aplicação da técnica de modulação temporal dos efeitos, mas somente aquele que é relevante, ou seja, o interesse social que afeta toda a coletividade, a sociedade como um todo.

Deve-se levar em consideração também o potencial incentivador que tais decisões tem na conduta futura do Poder Legislativo, incentivando novas violações à CF/88. O que, em última análise, causaria um estado ainda maior de inconstitucionalidade e de violação a direitos.

Deste modo, é imprescindível que a modulação temporal dos efeitos seja aplicada com parcimônia, de modo efetivamente excepcional com a exposição dos fundamentos fáticos e jurídicos da modulação consoante determina a LINDB.

A partir da análise da aplicação do argumento de impacto orçamentários nos REEs 574.706, 1.287.019 e 714.139 constata-se que não é tarefa fácil a comprovação de razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social aptas a ensejar a modulação dos efeitos. Os conceitos jurídicos indeterminados em jogo (interesse público, segurança jurídica, relevante interesse social etc.) reclamam a aplicação da técnica da ponderação o que implica na inevitável tomada de decisão por parte do órgão julgador que, por exigência da própria legislação, deve se guiar pelas considerações das consequências econômicas de suas decisões.

Nesse contexto, é imprescindível que se perquiria a partir dos dados dos casos concretos o enquadramento ou não nos conceitos jurídicos indeterminado para fins de modulação (método indutivo). Como exemplo, um prejuízo financeiro pode ser anormal para os municípios brasileiros – que vivem em cenários de grande crise fiscal – e, por isso, configurar um relevante interesse social a ser tutelado, mas pode não o ser para o ente central, que possui muito mais fontes de recursos e saúde fiscal com a maior possibilidade de acobertar eventuais condenações à restituição dos contribuintes lesados.

Tal cenário demonstra a importância da discussão acadêmica sobre o assunto, bem como a necessidade de criação e sistematização de parâmetros que ajudem o órgão julgador na determinação das hipóteses em que estão presente razões de segurança jurídica e/ou o

excepcional interesse social apto a ensejar a aplicação do instituto da modulação temporal como forma de evitar grave prejuízo nas contas públicas em atenção ao interesse público.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**. 2. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2017.

ANDRADE, J. M. A. **CONSEQUENCIALISMO E ARGUMENTO DE RISCO FISCAL NA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Revista Direito Tributário Atual, n. 40, p. 506-523, nov. 2018. Disponível em: < <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/12/Jos%C3%A9-Maria-Arruda-de-Andrade.pdf> >. Acesso em: 29 set. 2021.

ÁVILA, Humberto. **TEORIA DA SEGURANÇA JURÍDICA**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

BINEMBOJM, Gustavo *et al* (Org.). **RESPOSTA AOS COMENTÁRIOS TECIDOS PELA CONSULTORIA JURÍDICA DO TCU AO PL Nº 7.448/2017**: Parecer. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>>. Acesso em: 29 dez. 2022.

BOETTCHER, Vitorio Alfaro. **SEGURANÇA JURÍDICA, COISA JULGADA E DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE: CRÍTICA À REGRA DO ART. 525, § 15, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL**. Porto Alegre, 2021. 85 f. Monografia (Graduação em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Graduação em Direito, 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 574.706/PR**. Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA. Recorrido: B2W – União Federal/Fazenda Nacional. Relator: Ministra Carmén Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258> >. Acesso em: 29 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1.287.019/DF**. Recorrente: MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/ A E OUTRO. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350093213&ext=.pdf> >. Acesso em: 13 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recorrente: LOJAS AMERICANAS S.A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350102911&ext=.pdf> >. Acesso em: 13 dez. 2022.

BRASÍLIA. Conselho Nacional de Justiça – CNJ. **RECOMENDAÇÃO 134, DE 9 DE SETEMBRO DE 2022**. DJe/CNJ 222/2022, de 9 de setembro de 2022, p. 2-6. Disponível em: < <https://atos.cnj.jus.br/files/original19462820220912631f8c94ea0ab.pdf> >. Acesso em: 13 dez. 2022.

CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **ESTADO DE DIREITO**. Lisboa: Gradiva, 1999.

CARRAZZA. Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. São Paulo, 2003. Universidade Católica de São Paulo, Faculdade de Direito, jul. 2003.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **REFLEXÕES SOBRE A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 38.1. p. 379-390, jun. 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coordenadores). **PROCESSO TRIBUTÁRIO ANALÍTICO: VOLUME IV: COISA JULGADA**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

COSTA, Nelmo de Souza. **NORMA TRIBUTÁRIA E IRRACIONALIDADE NAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF): JUÍZES-ROBÔS RESOLVEM?** Curitiba, v.8, n.5, p.36228-36255, mai. 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **MUTAÇÕES JURISPRUDENCIAIS, EM FACE DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E DO INTERESSE PÚBLICO NO PLANEJAMENTO DA RECEITA E DA DESPESA DO ESTADO**. In: Roberto Ferraz. (Org.). Princípios e Limites da Tributação. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748. E modificado pela obra da autora: MODIFICAÇÕES DA JURISPRUDÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Noeses, São Paulo, 2009.

DIAS, Daniela Gueiros. **CONSEQUENCIALISMO JUDICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo, 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação, Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2018.

DIDIER JR., Fredie. BRAGA, Paula Sarno. OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL**. 10. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DUARTE, Rodrigo Garcia. LIZUKA, Fernanda Oppermann. **O TEMA 745 DE REPERCUSSÃO GERAL: A SELETIVIDADE SEGUNDO O SUPREMO E A MODULAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.** p. 1313-1335, Brasília, 2022.

FILHO, José dos Santos Carvalho Filho. **MANUAL DE DIREITO ADMINISTRATIVO.** 32 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

FILHO, Nagib Slaibi. **BREVE HISTÓRIA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.** Rio de Janeiro: Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ, 2008.

LIMA, Gabriela Pimenta Rego. **MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DO ARGUMENTO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** Brasília, 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Programa de Pós-Graduação, Escola de Direito e Administração Pública, Instituto Brasiliense de Direito Público, 2021.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **O JULGAMENTO PELO STF DO RE N. 1.072.485/PR E A NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DE SEUS EFEITOS.** Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 534-566. São Paulo: IBDT, 2020.

MALDONADO, Luciano Burti. HORTA, Nereida. **REFLEXÕES SOBRE OS IMPACTOS NAS DECISÕES DO CARF DIANTE DA MOROSIDADE DO STF NO JULGAMENTO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RE N. 574.706.** 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual : consistência decisória em matéria tributária nos Tribunais Superiores: aspectos materiais e processuais, 26, 27, 28 de maio de 2021 em São Paulo, SP. Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira. São Paulo, IBDT, 2021.

MANEIRA, Eduardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO: O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA.** Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 1994.

MATOS, Marilene Carneiro. **O CONSEQUENCIALISMO COMO FERRAMENTA DA MODERNA HERMENÊUTICA JURÍDICA.** Cadernos de Dereito Actual n. 17. p. 08-22. Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), Brasil, 2022.

MENDES, G. F. BRANCO, P. G. G. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL.** 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

NETTO, A.A.P. **MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ANÁLISE QUANTO AOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, À ESTRUTURA NORMATIVA E ÀS POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO.** Maceió, 2014. 215 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Programa de Pós-Graduação, Universidade Federal da Alagoas, 2014.

NUNES, Danyelle Rodrigues de Melo et al. **ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE CONSEQUENCIALISTA DA DECISÃO QUE PODE EXTINGUIR MILHARES DE EXECUÇÕES FISCAIS.** Revista Jurídica Luso-brasileira - RJLB, n. 5. p. 635-662. Alagoas, 2020.

PANDOLFO, Rafael. **EFEITOS MODULATÓRIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. p. 1093-1112. Rio Grande do Sul: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, 2021.

PEIXOTO, Ravi. **A SUPERAÇÃO DE PRECEDENTES (OVERRULING) NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015**. v.3, Revista de Processo Comparado, jun-nov. 2016.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. ROCHA, Valdir de Oliveira (org). **GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. 10 v. p. 359-372, São Paulo: Dialética, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **ARGUMENTANDO PELAS CONSEQUÊNCIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, p. 100-102, 2011.

POZZEBON, Lorenzo. **A “SEGURANÇA JURÍDICA” COMO FUNDAMENTO À INSEGURANÇA: UM ESTUDO A PARTIR DA “TESE DO SÉCULO”**. Porto Alegre, 2022. 101 f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, BR-RS, 2022.

SABOYA, Vinicius Gomes. **ATIVISMO JUDICIAL E MODULAÇÃO DE EFEITOS EM SEDE DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE: AS INFLUÊNCIAS DO CONSEQUENCIALISMO NO JULGAMENTO DE MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Fortaleza, 2003. 52 f. Monografia (Graduação em Direito), Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

SILVA, M. L. **MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS E O ARGUMENTO PRAGMÁTICO OU CONSEQUENCIALISTA DE CUNHO ECONÔMICO NAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**. Direito tributário em questão: revista da FESDT, n. 11, p. 173-198, nov. 2019. Disponível em: < <https://www.fesdt.org.br/fesdt-revista-edicao-11.php>>. Acesso em: 29 set. 2021.

SOUSA, Raphael Andrade. **NOVAS CONSIDERAÇÕES ACERCA DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO PRIMÁRIO SOBRE INTERESSE PÚBLICO SECUNDÁRIO: UMA RELEITURA À LUZ DA DOUTRINA ITALIANA**. Revista do Curso de Direito da FACHA, Rio de Janeiro, Direito & Diversidade Ano 03, mai. 2021.

SUNDFELD, C.A. **CHEGA DE AXÉ NO DIREITO ADMINISTRATIVO**. Disponível em: <http://sbdp.org.br/wp/wp-content/uploads/2018/01/artigos-carlos-ari-sundfeld-chega-de-axe-no-direito-administrativo.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2022.

TEODOROVICZ, Jeferson. **SEGURANÇA JURÍDICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO, MODULAÇÃO DE EFEITOS E O ARTIGO 927 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (LEI 13.105/2015)**. RFD - Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ, Rio De Janeiro, n. 38, dez. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VIDAL, Bernardo Raposo. **RACIONALIDADE ECONÔMICA E CONSEQUENCIALISMO**. Revista Direito Diário, Fortaleza, vol. 3, n. 1, p. 8-23, jan-fev. 2020.