

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

**O CONSEQUENCIALISMO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM DECISÕES DE  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DO JULGAMENTO DO RE n°  
574.706 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**THIAGO DE ARAUJO BOTELHO**

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

**THIAGO DE ARAUJO BOTELHO**

**O CONSEQUENCIALISMO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM DECISÕES DE  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DO JULGAMENTO DO RE n°  
574.706 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 Me. Thadeu Andrade da Cunha.**

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

## CIP - Catalogação na Publicação

B748c Botelho, Thiago de Araujo  
O consequencialismo na modulação dos efeitos em decisões de matéria tributária: uma análise à luz do julgamento do RE nº 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal / Thiago de Araujo Botelho. -- Rio de Janeiro, 2024.  
54 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Direito tributário. I. Cunha, Thadeu Andrade da, orient. II. Título.

**THIAGO DE ARAUJO BOTELHO**

**O CONSEQUENCIALISMO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM DECISÕES DE  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DO JULGAMENTO DO RE nº  
574.706 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 Me. Thadeu Andrade da Cunha**.

Data da Aprovação: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Professor Me. Thadeu Andrade da Cunha - Orientador

---

Professor Me. Marcos Antônio Fernandes Lemos - Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

## AGRADECIMENTOS

Finalizar a escrita da monografia foi uma realização profissional e, sobretudo, pessoal. Os desafios inerentes à produção acadêmica são carregados de incertezas e inseguranças que, sem o apoio de diversas pessoas que trilharam esse caminho comigo, a finalização do presente trabalho não seria possível.

Inicialmente, agradeço à minha família, principalmente à minha mãe Rosélia, e ao meu pai, Marcus, que sempre priorizaram o fornecimento de uma educação de qualidade para mim, mesmo que para isso fosse preciso fazer alguns sacrifícios. Vocês sempre serão a minha base e a certeza de que, mesmo morando distante, sempre terei um lar para retornar e ser acolhido e amado quando a vida na capital estiver dura demais, mesmo que por apenas um final de semana.

Agradeço aos meus amigos Daniela, Guilherme e Letícia, por todo apoio incondicional e por estarem comigo em todos meus momentos de tristeza e de alegria. Minha vida sem vocês não faria sentido. Também sou grato aos amigos que fiz ao longo da graduação, Rafael, Eduardo, Stephanie, Marcelle, Luiz, Malu e Letícia, os quais foram responsáveis por tornar os anos da graduação mais leves e agradáveis.

À minha psicóloga Bárbara, que auxilia na minha jornada de autoconhecimento e foi de extrema importância para me fazer compreender as minhas capacidades e apaziguar os sentimentos de insegurança durante a elaboração do presente trabalho.

Ainda, agradeço aos professores da FND que passaram pela minha trajetória e se tornaram inspirações acadêmicas, sobretudo o meu orientador, o Prof. Thadeu Andrade Cunha, pelos seus esclarecimentos e disponibilidade durante a escrita da monografia.

Por fim, agradeço à equipe com quem trabalho no escritório Alvarenga Sociedade de Advogados, a qual foi responsável por despertar minha paixão pelo Direito Tributário e por me inspirarem a ser um profissional cada vez melhor.

## RESUMO

A presente monografia analisa a importância da modulação dos efeitos de decisões judiciais, especialmente no contexto tributário brasileiro. Pretende-se discutir como este mecanismo tem sido aplicado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para mitigar impactos econômicos adversos ao erário, destacando a sua fundamentação consequencialista. A modulação de efeitos foi formalmente introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 9.868/1999, e posteriormente expandida pelo Código de Processo Civil de 2015, permitindo sua aplicação tanto no controle concentrado quanto no difuso de constitucionalidade. A partir disso, examina-se a jurisprudência do STF, com foco nos julgamentos que envolvem grandes valores tributários, como no caso do RE nº 574.706, conhecido como "tese do século". Diante da análise do referido recurso, é demonstrada a fundamentação insuficiente que muitas vezes é apresentada para justificar a modulação, ressaltando a necessidade de uma base documental robusta para evitar a banalização do instituto. Por fim, conclui-se que, embora a modulação seja uma ferramenta crucial para equilibrar interesses em litígios tributários, sua aplicação deve ser cuidadosamente justificada para proteger os direitos dos contribuintes e manter a integridade do sistema jurídico.

Palavras-chave: Modulação de efeitos; Consequencialismo; Matéria tributária; Supremo Tribunal Federal;

## **ABSTRACT**

This monograph analyzes the importance of modulating the effects of judicial decisions, especially in the Brazilian tax context. The aim is to discuss how this mechanism has been applied by the Federal Supreme Court (STF) to mitigate adverse economic impacts on the treasury, highlighting its consequentialist rationale. The modulation of effects was formally introduced into the Brazilian legal system by Law No. 9.868/1999, and later expanded by the 2015 Code of Civil Procedure, allowing its application in both the concentrated and diffuse control of constitutionality. Based on this, the STF's case law is examined, with a focus on judgments involving large tax amounts, as in the case of RE No. 574.706, known as the "thesis of the century". The analysis of this appeal demonstrates the insufficient grounds that are often presented to justify modulation, highlighting the need for a robust documentary basis to avoid trivializing the institute. Finally, it is concluded that although modulation is a crucial tool for balancing interests in tax disputes, its application must be carefully justified in order to protect taxpayers' rights and maintain the integrity of the legal system.

**Keywords:** Modulation of effects; Consequentialism; Tax matters; Federal Supreme Court;

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade;  
ADC - Ação Declaratória de Constitucionalidade;  
CF – Constituição Federal;  
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;  
CPC – Código de Processo Civil;  
ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; LINDB – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro;  
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias;  
PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;  
PIS – Programa de Integração Social;  
RFB - Receita Federal do Brasil;  
RE – Recurso Extraordinário;  
RESP – Recurso Especial;  
STF – Supremo Tribunal Federal;  
STJ – Superior Tribunal de Justiça



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO 1 - O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO .....</b>	<b>10</b>
<b>1.1) Aspectos normativos da positivação da técnica de modulação de efeitos na legislação pátria.....</b>	<b>10</b>
<b>1.2) O Controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro.....</b>	<b>12</b>
<b>1.3) O controle difuso de constitucionalidade .....</b>	<b>13</b>
<b>1.4) A modulação dos efeitos de decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo .....</b>	<b>21</b>
<b>CAPÍTULO 2 – A ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA NAS DECISÕES DE MODULAÇÃO DE EFEITOS .....</b>	<b>26</b>
<b>2.1) Conceito e aplicação .....</b>	<b>26</b>
<b>2.2) O argumento da proteção ao orçamento público .....</b>	<b>29</b>
<b>CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS NO RE nº 574.706 (TEMA 69).....</b>	<b>35</b>
<b>3.1) Controvérsia da ação .....</b>	<b>35</b>
<b>3.2) A modulação de efeitos .....</b>	<b>36</b>
<b>3.3) Análise crítica do julgamento da modulação de efeitos .....</b>	<b>42</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>50</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Como é bem sabido, no Brasil as matérias que envolvem litígios tributários estão entre aquelas que mais demandam do Poder Judiciário do país<sup>1</sup>, sendo certo que tais lides movimentam valores que impactam diretamente o desenvolvimento econômico brasileiro.

É diante desse contexto que a atual aplicabilidade do instituto da modulação dos efeitos de decisões vem se mostrando como um mecanismo de contenção dos danos gerados à Fazenda Pública nos grandes casos que envolvem matéria tributária, sob a fundamentação consequencialista de preservação das contas públicas.

Ocorre que, o direito tributário, tal como o direito penal, atrai o que Teresa Arruda Alvim chama de ambientes decisoriais rígidos, contexto este em que se deve dar preferência à alteração do universo jurídico por meio da legislação, e não pela mudança de entendimento jurisprudencial<sup>2</sup>, haja vista a sensibilidade dos bens jurídicos tutelados por tais campos do direito.

Contudo, como se observa na atual conjuntura, o Poder Judiciário vem protagonizando as principais alterações jurídicas no campo tributário, por meio dos entendimentos jurisprudenciais.

A partir desse cenário, a modulação dos efeitos das decisões, surgida no ordenamento jurídico pátrio pela Lei n. 9.868/1999, especificamente em seu art. 27<sup>3</sup>, e, posteriormente, tendo seu campo de atuação alargado pelo CPC/2015 em seu art. 927, §3<sup>4</sup>, vem sendo

---

<sup>1</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Instituto de ensino e pesquisa. **Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 novembro 2023.

<sup>2</sup> ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: RT, 2020. p. 44.

<sup>3</sup> Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

<sup>4</sup> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

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

demasiadamente aplicada de maneira favorável à Fazenda Pública nos casos em que ela resta vencida, visando à proteção do orçamento público.

No entanto, por mais que tal posicionamento seja, de fato, válido de se observar quando da discussão de teses que trariam grandes prejuízos para o erário, sua fundamentação vem sendo construída com lastro probatório insuficiente, baseando-se em frágil documentação para demonstração dos danos ao orçamento estatal, abrindo margem para o esvaziamento do instituto da modulação dos efeitos de decisões. Com efeito, sua aplicabilidade está sendo relativizada e fugindo ao principal princípio norteador de sua criação: a segurança jurídica e a proteção do interesse social.

Ante o exposto, o presente trabalho busca demonstrar, em um primeiro momento, a positivação da técnica da modulação dos efeitos de decisões no ordenamento jurídico pátrio, perpassando suas hipóteses de cabimento e os limites de sua aplicação a partir da análise legislativa acerca da matéria. Após, será exposta a forma com a qual tal instituto vem sendo aplicado pelos tribunais superiores, sobretudo a argumentação consequencialista utilizada na fundamentação que busca legitimar sua incidência. Por fim, será feito um estudo crítico acerca da modulação realizada pelo Supremo Tribunal Federal no contexto de julgamento do RE nº 574.706 (Tema nº 69).

A partir disso, pretende-se responder os seguintes questionamentos: (i) o Supremo Tribunal Federal admite o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público quando requerida a modulação de efeitos? (ii) e, em caso afirmativo, a Corte estabelece diretrizes para sua aplicação?

## **CAPÍTULO 1 - O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

1.1) Aspectos normativos da positivação da técnica de modulação de efeitos na legislação pátria.

As decisões judiciais, comumente, produzem efeitos retroativos. Tal característica se dá em razão de o Poder Legislativo, no exercício de suas competências típicas, ser responsável pela regulamentação das situações futuras, mediante elaboração de leis e demais atos normativos, enquanto ao Poder Judiciário cabe a resolução dos litígios e contendas levadas a sua apreciação<sup>5</sup>, sendo elas situações passadas. Nesse sentido, mais que lógico o poder de modificação do passado atribuído às decisões judiciais, sem o qual não seria possível a pacificação dos conflitos sociais.

Em circunstâncias excepcionais, pode-se argumentar que a retroatividade de certas decisões judiciais é contraproducente, tanto do ponto de vista da segurança jurídica quanto em função de considerações ligadas ao interesse social. Diante dessas situações, o Poder Judiciário está habilitado a empregar a técnica de modulação temporal dos efeitos, atribuindo às decisões eficácia exclusivamente prospectiva<sup>6</sup>. Esta abordagem visa minimizar perturbações no ordenamento jurídico e prevenir consequências sociais adversas, assegurando uma transição mais ordenada e previsível na aplicação da lei.

Diante disso, a modulação dos efeitos foi incorporada formalmente ao ordenamento jurídico brasileiro inicialmente através da Lei nº 9.868 de 1999. Esta legislação regula o controle concentrado de constitucionalidade exercido pela Suprema Corte. Especificamente, o artigo 27 da referida lei estabelece as diretrizes para a aplicação desta técnica, permitindo que o Supremo Tribunal Federal determine a eficácia temporal das suas decisões conforme as necessidades de segurança jurídica e interesse social:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo

---

<sup>5</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 454

<sup>6</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 858

Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Posteriormente, o CPC/2015, em seu art. 927, §3º, introduziu a norma que expandiu a hipótese de cabimento do instituto da modulação de efeitos, garantido, agora, sua aplicabilidade também no controle difuso de constitucionalidade, por meio do julgamento de recursos repetitivos e, além disso, adicionou a hipótese de cabimento quando houver a alteração jurisprudencial dos tribunais superiores. Veja-se:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

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

A Lei nº 13.655/2018, ainda, inseriu na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), o art. 24, com o seguinte teor:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Da legislação de número 9.868/1999, mencionada anteriormente, se extrai o entendimento de que as leis e atos normativos são presumidos válidos e constitucionais quando são promulgados. Isso significa que, inicialmente, essas leis são consideradas legítimas e em conformidade com a Constituição. Nesse sentido, seus efeitos práticos e jurídicos podem ser tão significativos que, mesmo se forem posteriormente declaradas inconstitucionais, desfazê-las pode não ser a melhor solução devido aos impactos já causados.

As demais normas apresentam pressuposto similar, diferenciando, contudo, ao não se referir a normas gerais e abstratas, mas sim a entendimento manifestamente consolidado pelo Poder Judiciário. Isto é, enquanto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 a legitimidade para modulação dos efeitos se dá em razão da preservação da confiança dos jurisdicionados em relação às normas editadas, haja vista que presumidamente válidas, nos casos do CPC/2015 e da LINDB a modulação vem para assegurar a confiança dos jurisdicionados nas próprias manifestações e determinações do Poder Judiciário<sup>7</sup>.

Fica claro, diante disso, que merece proteção a confiança depositada nas decisões judiciais. Sobretudo quando, atualmente, vem sendo cada vez mais aceito que o julgador exerça sim, em certo grau, a atividade criativa ao julgar, apresentando-se como contraponto à ideia de que o julgador é unicamente um descobridor do direito. Tal entendimento se dá a partir da noção de que em determinados casos não há uma norma positivada que resolva determinado litígio, ou que determinados textos normativos possuem textura aberta, o que permite novas interpretações<sup>8</sup>. Diante disso, o julgador deixa de ser um mero descobridor do direito para, agora, ser um ajudante de sua criação<sup>9</sup>.

Desse modo, resta evidente que as decisões judiciais também apresentam teor normativo em diferentes graus, atraindo a necessidade de, em casos excepcionais, reajustar a produção de seus efeitos, contrariando a concepção de que seus efeitos sejam exclusivamente retroativos.

## 1.2) O Controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro

Para Hans Kelsen, a Constituição de um país é a norma hierarquicamente superior da qual se extrai o fundamento de validade de todas as demais normas, a partir de um sistema com hierarquias distintas<sup>10</sup>. Nesse sentido, surge o conceito de unicidade do ordenamento jurídico, uma vez que toda a legislação ordinária se encontra com seu fundamento de validade amparado pela Constituição Federal, de onde derivam todas as normas. A Constituição representa a concepção de um princípio supremo que guia completamente a estrutura do Estado e a própria

---

<sup>7</sup> ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: RT, 2020. p. 71

<sup>8</sup> HART, Herbert L.A. **O conceito de direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994. p. 138

<sup>9</sup> SALDANHA, Nelson. **Ordem e hermenêutica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 243-244

<sup>10</sup> KELSEN, Hans, **Teoria Pura do direito**, 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 215

vida da sociedade formada por essa estrutura<sup>11</sup>.

No entanto, há contextos em que esse sistema é perturbado por diplomas legais editados em desacordo com a Lei Maior, de modo que surge, com efeito, a necessidade de fazer sua conformação com o ordenamento jurídico pátrio. Assim, como fazer tal conformação quando a norma inconstitucional há muito produziu efeitos e gerou impactos no contexto fático e jurídico?

É diante disso que emerge a necessidade de se criar mecanismos aptos a reequilibrar esse sistema quando sua unidade está comprometida, momento em que se sobressai a técnica de controle de constitucionalidade, por meio da qual o Juiz compara a validade de atos infraconstitucionais perante a constituição<sup>12</sup>.

No Brasil, adotou-se o controle de constitucionalidade misto, mediante as espécies de controle difuso e concentrado. O controle difuso é aquele feito pelo Poder Judiciário diante de um caso concreto, a partir do qual o magistrado ou o órgão colegiado verifica a compatibilidade do ato normativo perante a Constituição. Já no controle concentrado, o Judiciário é acionado para julgar acerca da constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo de maneira abstrata, isto é, se o dispositivo legal em questão se contrapõe ou não à Constituição. Tal controle é feito mediante as ações diretas de inconstitucionalidade (ADI); ações declaratórias de constitucionalidade (ADC), instituídas pela Lei nº 9.868/99; ou das arguições de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), regulamentada pela Lei nº 9.882/99<sup>13</sup>.

Para o presente trabalho, será dado maior enfoque ao controle difuso de constitucionalidade, o qual será desenvolvido no próximo subcapítulo.

### 1.3) O controle difuso de constitucionalidade

Inspirado no modelo norte-americano de controle de constitucionalidade, o controle difuso foi estabelecido no país na Constituição de 1891, possibilitando aos órgãos judiciais a

---

<sup>11</sup> BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996. p. 54

<sup>12</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 23

<sup>13</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 52-54

subsunção de casos concretos à hierarquia da Constituição, mediante análise incidental da constitucionalidade do ato normativo. Assim, quaisquer processos podem ser submetidos à análise de constitucionalidade pela Corte, sendo mais comum o recurso extraordinário<sup>14</sup>.

Desse modo, é dado ao Poder Judiciário a atribuição de cessar os efeitos de norma que viola a constituição diante de um caso concreto, exercendo o controle incidental de constitucionalidade, desde que respeitados os limites de competência estabelecidos no Código de Processo Civil, preservando-se, com efeito, a unidade do ordenamento.

Tal mecanismo de controle ganhou fama pelo termo “arguição de inconstitucionalidade por via de exceção” uma vez que o réu, visando afastar as consequências do descumprimento de norma inconstitucional, pode se utilizar da inconstitucionalidade da norma como um argumento de defesa. Porém, tal argumento também pode ser suscitado pelo autor visando os mesmos efeitos. Desde que haja uma lide, a arguição independe da natureza processual<sup>15</sup>.

Enquanto os juízos de primeiro grau possuem maior plenitude para o exercício da análise incidental de inconstitucionalidade, uma vez que julgam de maneira autônoma, os tribunais encontram óbice no art. 97 da Constituição Federal<sup>16</sup>, mediante a sujeição ao princípio da *reserva de plenário*, o qual determina que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, quando feita por órgão colegiado, somente será legítima quando decidida pela maioria absoluta dos membros do tribunal<sup>17</sup>.

Nesse sentido, o incidente de arguição de inconstitucionalidade feito por tribunais, disciplinado pelos arts. 948 a 950 do CPC<sup>18</sup>, determina que, em sede de 2º grau, o relator

---

<sup>14</sup> ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 31.

<sup>15</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 2517

<sup>16</sup> Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

<sup>17</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 85

<sup>18</sup> Art. 948. Arguida, em controle difuso, a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo do poder público, o relator, após ouvir o Ministério Público e as partes, submeterá a questão à turma ou à câmara à qual competir o conhecimento do processo.

Art. 949. Se a arguição for:

I - rejeitada, prosseguirá o julgamento;

II - acolhida, a questão será submetida ao plenário do tribunal ou ao seu órgão especial, onde houver.



submeterá a matéria ao órgão fracionário para o juízo de admissibilidade. Acolhida a arguição, haverá a submissão da matéria ao plenário, momento em que incide o princípio da reserva de plenário para determinar, por maioria absoluta dos integrantes, se lei ou ato normativo é inconstitucional ou não.

Ocorre que, com frequência, os Tribunais afastavam a incidência de determinada norma por entender pela sua inconstitucionalidade sem, contudo, passar pelo trâmite processual do incidente de arguição de inconstitucionalidade, razão pela qual o Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante 10<sup>19</sup>, responsável por consignar a ocorrência de violação da cláusula de reserva de plenário quando há afastamento da incidência de norma tida por inconstitucional sem haver a sua declaração expressa de inconstitucionalidade.

Assim, em continuidade à exposição do procedimento, logo após o plenário julgar o incidente de inconstitucionalidade, o órgão fracionário responsável pela decisão deve deliberar sobre a questão central do mérito, delineando assim uma clara divisão de competências entre a instância encarregada de analisar o caso concreto e o Pleno, incumbido de pronunciar-se quanto à validade da norma impugnada. Esse fenômeno é conhecido como cisão funcional de competência no plano horizontal<sup>20</sup>, suscitando dúvidas acerca do momento oportuno para a interposição de eventual recurso extraordinário. Todavia, tais incertezas foram dirimidas com a edição da súmula 513 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece: "A decisão que enseja a interposição de recurso ordinário ou extraordinário não é a do plenário, que resolve o incidente de inconstitucionalidade, mas a do órgão que completa o julgamento do feito."

---

Parágrafo único. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário ou ao órgão especial a arguição de inconstitucionalidade quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

Art. 950. Remetida cópia do acórdão a todos os juízes, o presidente do tribunal designará a sessão de julgamento.  
§ 1º As pessoas jurídicas de direito público responsáveis pela edição do ato questionado poderão manifestar-se no incidente de inconstitucionalidade se assim o requererem, observados os prazos e as condições previstos no regimento interno do tribunal.

§ 2º A parte legitimada à propositura das ações previstas no art. 103 da Constituição Federal poderá manifestar-se, por escrito, sobre a questão constitucional objeto de apreciação, no prazo previsto pelo regimento interno, sendo-lhe assegurado o direito de apresentar memoriais ou de requerer a juntada de documentos.

§ 3º Considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, o relator poderá admitir, por despacho irrecorrível, a manifestação de outros órgãos ou entidades.

<sup>19</sup> Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.

<sup>20</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 2520

Desse modo, o modelo de controle de constitucionalidade difuso confere aos tribunais de todo o país, incluindo o Supremo Tribunal Federal, a responsabilidade de resolver disputas que chegam até eles por meio de recursos em casos já julgados em última ou única instância por outras cortes, ou por meio do exercício de sua jurisdição original. No entanto, a principal forma de exercício do controle difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ocorre através do recurso extraordinário<sup>21</sup>.

Sobre o recurso extraordinário, Gilmar Mendes fez a seguinte observação:

Esse recurso foi instituído, inicialmente, por meio do Decreto n. 848, de 1890, e introduzido na ordem constitucional republicana, por inspiração no writ of error do direito norte-americano, cujo pedido consistia em revisão ampla de decisões de tribunais inferiores pela Suprema Corte americana. No Brasil, o apelo foi concebido como recurso tendente a possibilitar revisão extraordinária de julgados de última instância, em caso de violação ao direito federal ordinário ou de ofensa à Constituição. A Constituição de 1988 criou o Superior Tribunal de Justiça, cuja finalidade precípua é a uniformização do direito federal infraconstitucional. Essa inovação teve impacto no recurso extraordinário, que passou a ser cabível apenas para reapreciação de matéria constitucional<sup>22</sup>

O referido recurso encontra-se disciplinado na Constituição Federal em seu art. 102, III:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

---

<sup>21</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 88-91

<sup>22</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 2541

Vale observar que, com exceção da alínea “d”, todas tratam de forma clara do confronto entre a matéria em discussão no caso concreto e a Constituição. Na alínea “d” tal ponto não fica tão claro pelo fato de que, neste dispositivo, o que está em jogo é cláusula pétrea do pacto federativo, de modo que, a partir dessa análise, nota-se que está presente também, como nas demais alíneas, a necessidade de preservação da Constituição Federal face à possível violação de sua normatividade, pressuposto este fundamental para cabimento do recurso extraordinário<sup>23</sup>.

Para interposição do recurso extraordinário, há como pressuposto, ainda, a necessidade de a matéria objeto do recurso ter sido devidamente prequestionada pelo tribunal que proferiu a decisão recorrida, não permitindo ao Supremo Tribunal Federal o conhecimento primário da matéria, pois não compete à Corte o perfil de terceiro grau de jurisdição, analisando tão somente questões constitucionais já reputadas no tribunal de origem, não se excluindo, contudo, a competência de se analisar a inconstitucionalidade de ofício de determinada lei. Assim explica Ingo Sarlet:

De modo que o próprio prequestionamento, ao abrir oportunidade para o Supremo Tribunal tratar da questão constitucional, não exclui a possibilidade de a Corte reconhecer a inconstitucionalidade de lei ainda que esta jamais tenha sido arguida pelas partes ou discutida perante os tribunais que anteriormente trataram da causa. Não é correto estabelecer a equação prequestionamento = desnecessidade de atuação de ofício nem a de falta de prequestionamento de específica inconstitucionalidade = impossibilidade de atuação de ofício. Correta é a equação prequestionamento da questão constitucional = possibilidade de declaração de ofício de específica inconstitucionalidade de lei prejudicial ao julgamento do recurso.<sup>24</sup>

Segundo o artigo 1.029 do Código de Processo Civil<sup>25</sup>, o recurso extraordinário deve ser submetido ao presidente ou vice-presidente do tribunal de origem, responsáveis por avaliar sua admissibilidade. Uma vez admitido, o recurso é encaminhado ao Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>23</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 89

<sup>24</sup> SARLET, Ingo Wolfgang **Curso de direito constitucional** / Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p.1332.

<sup>25</sup> Art. 1.029. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas que conterão:

Nesta instância, caso se identifique algum defeito formal em um recurso interposto dentro do prazo, o Supremo tem a autoridade para ignorar este defeito ou exigir sua correção, desde que o vício não seja considerado grave.

Quanto à análise de admissibilidade, ela é feita em dois momentos em se tratando do recurso extraordinário, pelo tribunal *a quo* e pelo tribunal superior, onde haverá, de fato, a admissibilidade definitiva, conforme definido por Fredie Didier:

No tribunal superior, é exercido o juízo definitivo de admissibilidade. Admitido que seja o recurso pelo presidente ou vice-presidente do tribunal local, o juízo provisório ali exercido não vincula o tribunal superior, que detém, como dito, o juízo definitivo de sua admissibilidade. O recurso especial e o recurso extraordinário são os únicos recursos que se submetem a um duplo juízo de admissibilidade.<sup>26</sup>

Já nos contextos em que o tribunal de origem nega o processamento do recurso com fulcro no art. 1.030, V, do CPC, cabe agravo ao tribunal superior. Os agravos em recurso extraordinário e o recurso extraordinário possuem a finalidade de acionar o controle de constitucionalidade difuso do Supremo Tribunal Federal<sup>27</sup>.

Caso a alegada violação à Constituição seja indireta, o tribunal responsável deve encaminhar o recurso ao STJ, por ser esta uma questão de sua alçada. Entretanto, se o STJ entender que o recurso está relacionado a uma questão constitucional, ele deverá ser remetido ao STF.

Pontua-se, assim, que o Superior Tribunal de Justiça possui competência para examinar a constitucionalidade de atos normativos, desde que a questão constitucional não tenha sido o cerne dos debates na instância de origem, pois, em tais circunstâncias, a prerrogativa de julgamento pertence ao Supremo Tribunal Federal. No entanto, nas situações em que a constitucionalidade não é o foco principal da discussão na instância anterior, mas se revela essencial para a resolução do recurso especial sob responsabilidade do STJ, este deverá proceder à análise por intermédio de sua Corte Especial. Esta abordagem assegura que o STJ

---

<sup>26</sup> DIDIER Jr., Fredie; CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. **Curso de Direito Processual Civil, Vol. 3: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais**. 13. ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016. p. 316

<sup>27</sup> SARLET, Ingo Wolfgang **Curso de direito constitucional** / Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p.1448-1449

atue dentro dos limites de sua competência constitucional, intervindo na avaliação da constitucionalidade apenas quando isso se fizer necessário para a decisão do recurso especial que lhe compete.

Ocorre que o procedimento de acesso ao STF por meio do recurso extraordinário acabou por acarretar o saturamento de processos pendentes de análise pela Corte, de modo que resultou na edição da emenda constitucional 45/2004, a qual foi responsável por adicionar o § 3º ao art. 102 da CF, passando a prever um novo pressuposto de admissibilidade do recurso, tal seja a necessidade de se demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais objeto do recurso:

No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Com a introdução desse novo mecanismo surgiram algumas críticas, as quais apontavam que a prerrogativa do Supremo Tribunal Federal de selecionar os casos a serem julgados poderia ser mal utilizada, funcionando como um meio para evitar o julgamento de questões de natureza politicamente sensível. Visando reduzir o impacto político associado ao emprego desse instrumento, estabeleceu-se que a decisão acerca da ausência de repercussão geral para o desprovimento de um recurso pelo STF deverá ocorrer a partir da concordância de pelo menos dois terços de seus ministros, de modo a assegurar uma maior objetividade e transparência na gestão dos casos aceitos para julgamento pela Corte<sup>28</sup>.

Assim restou disciplinado pelo art. 1.035 do CPC ao regulamentar a matéria:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem

---

<sup>28</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2016. p. 93-94

os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

II – ( Revogado ); (Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016) (Vigência)

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal .

Nesse sentido, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (STF) estabelece que a análise da repercussão geral deve preceder a apreciação do mérito de qualquer recurso extraordinário. Esta análise é realizada através de votação no plenário virtual, onde os ministros têm o prazo de 20 dias para expressar seu voto pelo reconhecimento ou pela rejeição da repercussão geral da questão constitucional suscitada. Nos termos regimentais, o não pronunciamento de um ministro dentro desse prazo é interpretado como um voto favorável à existência de repercussão geral<sup>29</sup>.

Uma vez reconhecida a repercussão geral pelo STF, o Plenário da Corte não apenas avaliará a constitucionalidade da norma em questão, mas também proferirá uma decisão sobre o caso concreto<sup>30</sup>. Esta prática reforça a autoridade do STF como intérprete final da Constituição, direcionando todas as instâncias inferiores do Judiciário a aderir à jurisprudência estabelecida. Após o trânsito em julgado da decisão, é mandatório que o STF notifique o Senado Federal, conforme determina o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal<sup>31</sup>. Esta medida tem como finalidade proporcionar ao Senado a possibilidade de suspender a execução, no todo ou em parte, da lei declarada inconstitucional pelo Supremo, garantindo assim a supremacia da Constituição no ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>29</sup> MENDES, Gilmar Ferreira **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco. – 16. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 2198.

<sup>30</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional** / Bernardo Gonçalves Fernandes 12. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2020. p. 1833

<sup>31</sup> Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

#### 1.4) A modulação dos efeitos de decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo

Como exposto no subcapítulo 1.1, a modulação dos efeitos de decisões passou a ser prevista no ordenamento jurídico pátrio a partir da Lei nº 9.868/1999, em seu art. 27, aplicável a decisões do STF que entenderam pela inconstitucionalidade de lei ou ato normativo:

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

A partir desse dispositivo, adentrando a seara do direito tributário, a investigação sobre a modulação de efeitos temporais das decisões em controle de constitucionalidade adquire crucial importância. Torna-se imperativo compreender as circunstâncias e os fundamentos que justificam a modulação dos efeitos quando uma norma tributária é declarada inconstitucional, havendo a necessidade de se analisar em que medida a decisão do tribunal constitucional pode limitar a possibilidade de repetição do indébito tributário pelos contribuintes. Esta limitação é significativa, pois afeta diretamente o direito de recuperação de tributos pagos indevidamente, sob o amparo de uma lei posteriormente reconhecida como não conforme à Constituição.

Recorrendo às reflexões de Hans Kelsen, observa-se que ele concebia a validade de uma norma como sua capacidade de vinculação, isto é, a exigência de que os indivíduos regidos pelo ordenamento jurídico adotem condutas conforme o estabelecido por ela. Além disso, Kelsen afirmava que o fundamento de validade de uma norma repousa invariavelmente em outra norma precedente, configurando assim uma estrutura hierárquica dentro do sistema jurídico. Desse modo, propõe que as normas jurídicas são interdependentes e que a autoridade de uma norma específica deriva de sua posição dentro de uma cadeia de normas superiores, culminando na norma fundamental hipotética.<sup>32</sup>

Ainda no âmbito da teoria pura do direito de Hans Kelsen, a questão das normas

---

<sup>32</sup> KELSEN, Hans, **Teoria Pura do direito**, 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 38

consideradas inválidas recebe um tratamento específico e sistemático. Kelsen postula que uma norma só pode ser reconhecida como tal se estiver em consonância com as normas superiores que lhe conferem validade. Assim, ele refuta a possibilidade de existência de normas "inválidas" dentro do sistema jurídico, pois a inexistência de harmonia com as normas hierarquicamente superiores implicaria na não conformidade com a norma fundamental, e conseqüentemente, tais normas não alcançariam o status de validade jurídica<sup>33</sup>. Portanto, para Kelsen, a validade de uma norma é condição *sine qua non* para sua existência efetiva dentro do ordenamento jurídico, consolidando a estrutura normativa como um sistema coeso e interdependente.

Aplicando tal entendimento ao presente estudo, é certo que as normas tributárias que foram posteriormente declaradas inconstitucionais gozaram de validade e eficácia até o momento em que sua inconstitucionalidade foi declarada. Entretanto, questiona-se: é apropriado permitir a manutenção dos efeitos gerados por uma norma que, em essência, não se alinha com os preceitos fundamentais do ordenamento jurídico?

Para Gilmar Mendes<sup>34</sup>, a nulidade de uma lei inconstitucional se configura como um princípio constitucional implícito, uma vez que é conferido a qualquer juiz ou tribunal o poder para não aplicar leis inconstitucionais em casos concretos, uma prerrogativa que encontra fundamento nos artigos 97 e 102, incisos III, alíneas a, b e c, da Constituição Federal. Nesse contexto, prevalece no ordenamento jurídico brasileiro a teoria da nulidade da norma inconstitucional, consolidando o entendimento de que as decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de uma norma devem produzir efeitos *ex tunc*, retroagindo até o momento de sua publicação.

Os efeitos *ex tunc* na declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária implica o reconhecimento de sua invalidade desde o momento de sua criação. Conseqüentemente, a norma não é considerada capaz de produzir quaisquer efeitos válidos, o que requer que todas as relações jurídicas estabelecidas com base nela sejam revertidas ao estado anterior à sua aplicação. Sob a perspectiva do direito tributário, isso significa que os tributos pagos sob a égide de uma norma inconstitucional devem ser considerados indevidamente recolhidos, estando,

---

<sup>33</sup> KELSEN, Hans, **Teoria Pura do direito**, 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 525-526

<sup>34</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 325



portanto, sujeitos à restituição aos contribuintes<sup>35</sup>.

No entanto, há entendimento doutrinário<sup>36</sup> que postula a necessidade de considerar os efeitos gerados por uma norma no período compreendido entre sua entrada em vigor e a posterior declaração de inconstitucionalidade, indicando que, durante sua vigência, a norma gozava de uma presunção de validade, sob a qual direitos foram estabelecidos e controvérsias foram resolvidas.

Gilmar Ferreira Mendes<sup>37</sup> aponta que, apesar da tendência do Supremo Tribunal Federal em aplicar efeitos *ex tunc* às decisões de controle de constitucionalidade, isso não impede a criação de soluções intermediárias entre a declaração de nulidade total e a mera afirmação de constitucionalidade. Essa abordagem se justifica, especialmente, por razões de segurança jurídica, que é um pilar fundamental do Estado de Direito.

É nesse sentido que surge o art. 27 da Lei 9.868/99, visando flexibilizar essa declaração de nulidade total com efeitos retroativos, a partir do momento que possibilita ao STF limitar os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade de modo prospectivo.

Embora seja permitida a modulação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, a invocação do "excepcional interesse social" disciplinado no referido artigo para afastar a sanção de nulidade requer cautela, para evitar que seja utilizada de forma a comprometer a primazia da Constituição, favorecendo indevidamente a manutenção dos efeitos de leis inconstitucionais. A modulação, quando adequadamente aplicada, destina-se a salvaguardar outros princípios constitucionais, como a segurança jurídica. Neste contexto, a retroação completa dos efeitos de uma declaração de nulidade poderia resultar em distorções jurídicas mais graves do que a continuidade dos efeitos da norma invalidada, justificando-se, assim, uma abordagem mais equilibrada que considere as consequências práticas e jurídicas de tal decisão.

Diante desse contexto, desde a vigência do art. 27 da Lei 9.868/99, o STF vinha

---

<sup>35</sup> LAURENTIIS, Thais Catib de. **Restituição de tributo inconstitucional**. 2015. Tese de Mestrado. Universidade de São Paulo. p. 36.

<sup>36</sup> BARROSO, Luís Roberto **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro : exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência** / Luís Roberto Barroso. – 7. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2016. p. 72-74

<sup>37</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 326-332

modulando os efeitos de decisões com certa parcimônia. Contudo, após a pandemia da COVID-19, houve uma escalada de casos em que o julgamento passou pela modulação dos efeitos, sobretudo aqueles de matéria tributária.

Nesse sentido, tomando como marco inicial a modulação dos efeitos na chamada “tese do século”<sup>38</sup> em 2021, haja vista que tem-se como um dos mais relevantes julgamentos tributários em que a Fazenda restou vencida, o Relatório Especial do JOTA PRO Tributos<sup>39</sup> aponta que, de 2021 a 2023, o STF modulou os efeitos de 66 processos tributário, dos quais 60 foram favoráveis ao Fisco, o que revela um quantitativo maior que o dobro das modulações feitas em julgamentos tributários entre 1999 e 2015, uma vez que neste período houve a modulação em 31 casos<sup>40</sup>. É evidente, desse modo, que a Corte vem aplicando o instituto da modulação de maneira expressiva nos últimos anos.

Advogados chamam a atenção em relação à argumentação dos Ministros para modular os efeitos nesses diversos casos, os quais utilizam-se de preceitos consequencialistas para basear sua fundamentação, visando a mitigação dos impactos orçamentários da decisão<sup>41</sup>.

Além disso, a falta de um procedimento criterioso e bem definido abre margem para os julgadores exercerem a criatividade no momento da modulação, o que acarreta certa insegurança jurídica e imprevisibilidade dos critérios que serão aplicados para modular os efeitos das decisões em cada julgamento.

Quanto a esse ponto, destaca-se recentes modulações feitas pelo STJ quando do

---

<sup>38</sup> RE nº 574.706/PR - Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

<sup>39</sup> JOTA. **Modulação de efeitos no STF. Julho de 2023. Relatório especial preparado por Cristiane Bonfanti, com design original de Lucas Gomes e edição de Bárbara Mengardo.** Disponível em: JOTA PRO Tributos. Acessado em: 11/05/2024

<sup>40</sup> LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário.** Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 829-832, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024

<sup>41</sup> JOTA. **Modulação de efeitos no STF. Julho de 2023. Relatório especial preparado por Cristiane Bonfanti, com design original de Lucas Gomes e edição de Bárbara Mengardo.** Disponível em: JOTA PRO Tributos. Acessado em: 16/04/2024

juízo do REsp 1692023/MT (Tema 986)<sup>42</sup> e do REsp 1898532/CE (Tema 1079)<sup>43</sup>. A Corte adotou critérios diferenciados daqueles que vinham sendo aplicados pelo STF, uma vez que condicionou os efeitos do acórdão às decisões favoráveis obtidas pelos contribuintes judicialmente ou administrativamente<sup>44</sup>, enquanto o STF vinha aplicando de acordo com a data do julgamento de mérito da matéria.

Desse modo, tais critérios demonstram o possível surgimento de uma cultura em que contribuintes, visando assegurar uma eventual decisão favorável, passem a ajuizar a ação antes mesmo do início do julgamento da matéria pela corte superior, desembocando em uma judicialização tributária excessiva, contribuindo, com efeito, para a saturação das demandas a serem apreciadas pelo judiciário.

Será abordado adiante, com efeito, que a principal crítica à modulação dos efeitos de decisões judiciais em matéria tributária está centrada nos argumentos relacionados aos aspectos financeiros da decisão, por meio dos quais o Fisco busca justificar tais pontos como decorrentes de "razões de excepcional interesse social". Assim, alegam que as repercussões financeiras das decisões podem acarretar danos significativos à execução de políticas públicas estatais, inclusive aquelas voltadas para o bem-estar social. Esta perspectiva sugere que a modulação busca equilibrar os impactos econômicos adversos de decisões judiciais com a necessidade de manutenção e continuidade de serviços públicos essenciais.

---

<sup>42</sup> Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS.

<sup>43</sup> Definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de "contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros", nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986.

<sup>44</sup> JOTA. **Critérios de modulação do STJ podem aumentar judicialização, dizem advogados**. Relatório Especial, 28 de março de 2024. Disponível em: JOTA PRO Tributos. Acesso em: 11/05/2024

## CAPÍTULO 2 – A ARGUMENTAÇÃO CONSEQUENCIALISTA NAS DECISÕES DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

### 2.1) Conceito e aplicação

Neste trabalho, o consequencialismo será tratado em seu sentido amplo, de modo que será entendido como qualquer programa teórico que busque condicionar, ou qualquer postura que condicione, de forma explícita ou implícita, a adequação jurídica de uma decisão judicial à valoração das consequências a ela associadas e às suas alternativas, sentido este sentido atribuído por Luis Fernando Schuartz<sup>45</sup>.

Nesse sentido, parte-se do entendimento de que matérias externas ao direito, tais como aspectos econômicos, sociais e culturais podem ser levadas em consideração no momento de racionalização da decisão jurídica. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

O argumento consequencialista é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial boas ou más no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais prejudiciais ou favoráveis à sociedade devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias. Depende, portanto, da permanente tensão entre valores e princípios, de um lado, e faticidade, do outro. É fruto da jurisprudência dos princípios.<sup>46</sup>

Diante dessa questão, o magistrado procederá à análise do caso concreto, tomando sua decisão com base na ponderação entre esses polos e a questão jurídica envolvida. Neste contexto, o Poder Judiciário exerce um papel político. Por "papel político", compreendemos o mesmo conceito delineado por Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

Por papel político, aqui se entende não uma atuação em prol de interesses partidários, mas uma participação ativa na conformação da ordem constitucional, da ordem jurídica infraconstitucional e também na definição de rumos administrativos, nisto

---

<sup>45</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**. Revista de Direito Administrativo. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41531>. Acesso em: 09/03/2024. p. 1-2.

<sup>46</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, 2010. Acessado em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653>. p. 20

incluídas as políticas públicas.<sup>47</sup>

O magistrado, por não estar isolado do contexto social em que opera, inevitavelmente leva em consideração circunstâncias externas ao restrito universo dos autos. Assim, ele se afasta de uma "prática de subsunção mecânica do fato à norma, como *viva vox legis*"<sup>48</sup>, incorporando em suas decisões elementos fáticos que concretizam os princípios consagrados na Constituição e nos demais diplomas legais.

A partir disso, entende-se que a aplicação do consequencialismo na argumentação decisória ocorre quando, utilizando-se de preceitos exógenos ao direito, o julgador fundamenta sua decisão de acordo com as consequências de seus efeitos no mundo fático. A construção dessa argumentação parte de 3 vertentes distintas. Na primeira abordagem, uma decisão é considerada adequada se, e somente se, não houver uma decisão alternativa cujas consequências sejam preferíveis, o que pode ser denominado de consequencialismo forte<sup>49</sup>. Na segunda abordagem, as consequências desempenham um papel residual nas decisões, sendo empregadas apenas quando argumentos propriamente jurídicos não conseguem determinar uma solução, caracterizando o que se denomina de consequencialismo residual<sup>50</sup>. Por fim, na terceira abordagem, as consequências podem ser utilizadas em conjunto com outros argumentos institucionais, mas nunca com peso superior a estes, configurando o que pode ser classificado como consequencialismo fraco<sup>51</sup>. No presente trabalho serão consideradas todas essas visões, pois aqui a abordagem do "consequencialismo" será tratada de modo amplo.

No Brasil, o consequencialismo é aceito em certa medida como um dos critérios para fundamentação de decisões, havendo o legislador, inclusive, positivado essa técnica argumentativa. Nesse sentido, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)<sup>52</sup>

---

<sup>47</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O papel político do judiciário na ordem constitucional vigente**. Revista do Advogado, v. 28, n. 99. São Paulo: Associação dos Advogados de São Paulo. p. 86-91

<sup>48</sup> CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos Tribunais Superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária**. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 91, p. 204-249

<sup>49</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**. Revista de Direito Administrativo. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41531>. Acesso em: 09/03/2024. p. 2.

<sup>50</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**. Revista de Direito Administrativo. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41531>. Acesso em: 09/03/2024. p.2

<sup>51</sup> SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**. Revista de Direito Administrativo. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41531>. Acesso em: 09/03/2024. p.2

<sup>52</sup> Lei nº 13.655/2018

incorporou expressamente ao nosso ordenamento jurídico a relevância das consequências das decisões em seus artigos 20 e 21:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas.

Assim, percebe-se que basear a fundamentação de decisões também conforme suas consequências não é rechaçado pelo ordenamento jurídico brasileiro e tampouco é o que se pretende fazer com o presente trabalho. Em *hard cases*<sup>53</sup>, é fundamental que os magistrados se utilizem das mais diversas técnicas argumentativas a fim de buscar a decisão em que há maior consonância com o ordenamento jurídico pátrio, sendo certo que o consequentialismo é uma dessas possibilidades argumentativas.

Ocorre que, por ser uma técnica prognóstica que busca, muitas das vezes, seus fundamentos em áreas externas ao direito, ela deve ser utilizada com demasiada cautela e com lastro documental que busque demonstrar cientificamente a alta possibilidade de efetivação daquele contexto que se pretende evitar ou atrair com a tomada da decisão<sup>54</sup>.

No campo do contencioso tributário, chama a atenção a utilização da argumentação consequentialista sem uma base científica documental sólida que justifique a prognose pretendida<sup>55</sup>, sobretudo com a justificativa de buscar uma “proteção ao orçamento público”.

---

<sup>53</sup> LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequentialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 831, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024

<sup>54</sup> LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequentialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 831, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024

<sup>55</sup> LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequentialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 836, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024

## 2.2) O argumento da proteção ao orçamento público

É nesse sentido que o ente federado, aqui considerado a União Federal, uma vez que o orçamento público é o instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos, ao buscar uma modulação de efeitos favorável em grandes julgamentos tributários vem apresentando o argumento de que deve ser levado em consideração no racional decisório os impactos que o orçamento público poderá sofrer caso a decisão seja demasiadamente desfavorável à Fazenda.

Para tal, a base desse argumento se assenta na projeção constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), especificamente em seu anexo que trata dos riscos fiscais, havendo, inclusive, uma seção somente para prognose fiscal dos julgamentos tributários<sup>56</sup>.

Quanto ao conceito de orçamento público, no próprio site do Governo Federal<sup>57</sup>, especificamente na seção do Ministério do Planejamento e Orçamento, foi dada a seguinte definição:

O orçamento público é o instrumento de planejamento que detalha a previsão dos recursos a serem arrecadados (impostos e outras receitas estimadas) e a destinação desses recursos (ou seja, em quais despesas esses recursos serão utilizados) a cada ano. Ao englobar receitas e despesas, o orçamento é peça fundamental para o equilíbrio das contas públicas e indica as prioridades do Governo para a sociedade.

Nesse contexto, resumidamente, o orçamento público funciona como o mecanismo que organiza a alocação dos recursos provenientes da arrecadação fiscal, permitindo ao Estado assegurar a prestação de serviços públicos essenciais. Portanto, uma eventual queda na arrecadação pode impactar negativamente diversos setores da sociedade.

Tal ponto evidencia a dificuldade de se tratar do Direito Tributário isoladamente no mundo jurídico, sendo certo que o julgador, ao tratar a matéria, eventualmente buscará

---

<sup>56</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Riscos Fiscais - Anexo V. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2023. p. 47-49. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/38065853>. Acesso em: 11/05/2024.

<sup>57</sup> <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento#:~:text=O%20or%C3%A7amento%20p%C3%ABlico%20%C3%A9%20o,ser%C3%A3o%20utilizados%20a%20cada%20ano>. Acesso em: 11/05/2024

fundamentações para além do texto normativo, como as possíveis consequências da decisão, conforme já demonstrado.

Em razão disso, a fundamentação deve ser feita com demasiado rigor técnico, uma vez que amparada em pontos externos ao direito, necessitando de demonstrações claras acerca dos pontos de contato com o mundo jurídico e do porquê a primazia da Constituição estaria sendo preservada ao adotar determinada argumentação.

Esse procedimento deve ser observado sobretudo quando se trata da modulação de efeitos, uma vez que é medida excepcional assegurada pelo ordenamento jurídico brasileiro. Nesse sentido, Humberto Ávila<sup>58</sup> disciplina que, ao aplicar a técnica da modulação dos efeitos de decisões, os ministros devem (i) justificar expressamente as razões pelas quais a nulidade *ex tunc* é afastada, identificando o fundamento da norma constitucional que sustenta a preservação dos efeitos do ato inconstitucional; (ii) explicar como o afastamento da nulidade *ex tunc* contribui para a manutenção do estado de constitucionalidade; e (iii) Indicar os efeitos negativos decorrentes da decretação da nulidade *ex tunc*.

O que se vê, contudo, é o posicionamento Fazendário genérico de que a modulação deve ser feita também em observância aos impactos sobre o orçamento público, posicionamento este já acatado por ministros em determinados julgamentos, mas também rechaçado em outros, revelando certa imprevisibilidade da Corte quanto a esse ponto.

A exemplo disso, em levantamento feito pelo Professor Fernando Leal e pela Pesquisadora Daniela Gueiros Dias, observou-se todos os julgamentos tributários feitos pelo STF entre 1999 e 2015 em que se discutiu a modulação dos efeitos, a partir do qual se obteve o número expressivo de 31 julgados. Destes, chegaram à conclusão de que em 25 houve a utilização de argumentos consequentialistas pelos Ministros, sendo certo que em 12 a fundamentação foi baseada em questões financeiras do orçamento público<sup>59</sup>.

Desse espaço amostral, a título de exemplo para o presente trabalho destaca-se o

---

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 594.

<sup>59</sup> LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequentialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 829-832, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024



juízo do RE 559.937 (Tema 01/RG)<sup>60</sup>, no qual a PGFN argumentou que os valores envolvidos no referido juízo poderiam atingir diretamente os cofres da seguridade social, em torno de 34 bilhões de reais.

Para sustentar o alegado, a PGFN em seus Embargos de Declaração para fins de modulação de efeitos, trouxe tão somente uma nota técnica da RFB que, sem quaisquer demonstrativos de cálculos, indicava a estimativa de perda de arrecadação para o ano de 2013, no valor de R\$ 3,23 bilhões, e que se a decisão não fosse modulada, estimava-se perda de R\$ 14,29 bilhões para os anos de 2008 a 2012.

Diante disso, o Ministro Dias Toffoli muito bem rechaçou a argumentação fazendária, sob a justificativa de que a modulação deve ser baseada em dados concretos, com a devida documentação que demonstre cabalmente a prognose indicada, sustentando que a mera alegação de perda de arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social capaz de justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Contudo, o mesmo Ministro, ao apreciar o RE 714.139 (Tema 745)<sup>61</sup> considerou inconstitucional a fixação da alíquota do ICMS sobre operações de fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em um nível superior àquele aplicado às operações em geral, devido à essencialidade desses bens e serviços, de modo que, ao modular os efeitos da decisão, fundamentou sua justificativa em argumentos de natureza orçamentária, agora, considerando os dados prognósticos apresentados pelo ente público, conforme noticiado no portal eletrônico do STF<sup>62</sup>:

---

<sup>60</sup> Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 149, § 2º, III, a; e 195, IV, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, o qual estabelece que a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, em operações de importação, equivale, para efeitos da referida norma legal, ao valor aduaneiro, entendido como o montante que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

<sup>61</sup> Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição federal, a constitucionalidade do art. 19, I, a, da Lei 10.297/1996 do Estado de Santa Catarina, que estabeleceu alíquota diferenciada de 25% para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação, ao passo que para as “operações em geral” é aplicada a alíquota de 17%.

<sup>62</sup> [Supremo Tribunal Federal \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br). Acessado em: 12/05/2024

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

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

Já na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5422<sup>63</sup>, julgada procedente em parte para afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou pensões alimentícias, o Supremo Tribunal Federal aplicou corretamente o conceito de excepcional interesse social. A Advocacia-Geral da União, visando a produção de efeito *ex nunc* do julgado, argumentou que, se assim não fosse procedido, incorreria em “oneração injustificada do erário federal”, indicando que haveria um impacto financeiro de cerca de R\$ 6,5 bilhões relativo à repetição de indébito de valores recolhidos.

Também de relatoria do Min. Dias Toffoli, por unanimidade, rejeitou-se o pedido da União para que a decisão não tivesse efeito retroativo, demonstrando uma consideração adequada das implicações sociais e jurídicas da decisão.

Por outro lado, no julgamento do ICMS Difal (ADI 5.469 e RE 1.287.019)<sup>64</sup>, o mesmo Ministro entendeu que a modulação dos efeitos se fazia necessária, considerando que os estados e o Distrito Federal já estavam cobrando o ICMS. Destacou-se a importância de “recordar que

---

<sup>63</sup> A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5422, ajuizada pelo IBDFAM – Instituto Brasileiro de Direito de Família, discute a incompatibilidade com a ordem constitucional da incidência do imposto de renda sobre a pensão alimentícia, verificando que tem o legislador limitações para definir o que seja renda e proventos, quando não se deve balizar em qualquer fato para que o legislador atribua competência à União para instituir e cobrar o imposto.

<sup>64</sup> A ADI 5469 foi ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico contra cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) que dispõem sobre os procedimentos a serem observados nas operações e nas prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada. O RE 1287019 foi interposto pela MadeiraMadeira Comércio Eletrônico S/A contra decisão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (TJDFT), que entendeu que a cobrança do Difal não está condicionada à regulamentação de lei complementar.

a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais”. Desse modo, para ele, a ausência de modulação dos efeitos da decisão implicaria em uma deterioração das condições fiscais das unidades federativas em comparação à situação anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015. Isto é, o fundamento da decisão foi a proteção do erário e a mitigação do impacto orçamentário para os Estados.

Observando tão somente o posicionamento do Ministro Dias Toffoli nos exemplos indicados acima, é evidente a contradição quando do julgamento de argumentos fazendários consequencialistas referentes ao orçamento público, haja vista que, a depender da matéria objeto de julgamento, o argumento, por mais que genérico, é suficiente para a fundamentação da decisão, enquanto em outros contextos, ele se torna insuficiente dada ao exíguo lastro probatório.

Traz-se como exemplo, ainda, o voto da Ministra Rosa Weber, relatora do RE 603.624 (Tema 325/RG)<sup>65</sup>, a qual entendeu pela inconstitucionalidade da norma e, ao julgar a modulação de efeitos, definiu o argumento fazendário acerca do impacto orçamentário como consequencialista e o rechaçou, conforme trecho do voto abaixo indicado:

Destaco, em arremate, minha convicção de que o argumento consequencialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial. A adoção da medida deve, ao contrário, estar calcado na – e legitimada pela – deontologia extraída da própria Constituição. Nessa ordem de ideias, longe de ostentar caráter discricionário ou traduzir arbítrio da Suprema Corte, a atribuição de efeitos prospectivos resulta, quando verificadas as condições que a exigem, do dever, inerente à jurisdição, de assegurar a melhor harmonização possível entre o império do direito, de um lado, e, de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

A Ministra afasta categoricamente a argumentação consequencialista do impacto orçamentário como instrumento hábil para legitimar a modulação de efeitos, a contrário do Ministro Dias Toffoli que, nos julgamentos indicados acima, em nenhum momento rechaçou a

---

<sup>65</sup> Discutiu-se a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.717/1998, que majorou a base de cálculo do PIS/COFINS - data do julgamento: 09/11/2005.

utilização de tal argumento, mas, quando o afastou, o fez tão somente em razão da ausência de comprovação da prognose pretendida pela Fazenda.

Ante o exposto, verifica-se a ausência de um padrão consistente adotado pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgamentos sobre a modulação de efeitos. Isso dificulta a previsibilidade quanto à adoção do argumento de impacto orçamentário pelos ministros, uma vez que, da mesma forma que rechaçam tal argumento em determinados julgamentos, em outros utilizaram a seu mesmo racional para defender a modulação de efeitos, como será melhor demonstrado adiante a partir da análise do julgamento do RE 574.706 (Tema 69) pelo STF.

## **CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS NO RE Nº 574.706 (TEMA 69)<sup>66</sup>**

### 3.1) Controvérsia da ação

Em 25 de abril de 2008, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral na questão constitucional referente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tal controvérsia foi levada à Corte a partir da interposição do Recurso Extraordinário 574.706/PR pela Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), que decidiu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Recorrente, nesse sentido, pleiteia o reconhecimento da inconstitucionalidade dessa inclusão, de modo que defende que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS constitui uma violação ao artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal de 1988<sup>67</sup>. Alega-se que o imposto estadual não se enquadra no conceito de faturamento, pois não representa um aumento patrimonial ou de riqueza para a empresa. Portanto, sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS é vedada, uma vez que fere o princípio da capacidade contributiva, conforme disposto no artigo 145, §1º, da CF/88<sup>68</sup>. Desse modo, a fim de justificar sua pretensão, traz à baila o voto do Ministro Marco Aurélio nos autos do RE 240.785<sup>69</sup>:

Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob título "Cofins - Ampliação da base cálculo e compensação do aumento

---

<sup>66</sup> Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

<sup>67</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento. BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 29/05/2024.

<sup>68</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Relator: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 13 maio 2021

<sup>69</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785**. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe 16/12/2014.

de allquota em Contribuições Sociais – Problemas Jurldicos" que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria.

Assim, a empresa requer o provimento de seu recurso extraordinário, visando a determinação da exclusão do montante correspondente ao ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em conformidade com o disposto no artigo 195, inciso I, alínea "b", da Constituição Federal de 1988.

A União Federal, por sua vez, argumentava pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sustentando que o ICMS é incorporado ao preço de venda das mercadorias. Portanto, defende que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em 03/01/2008, o caso foi distribuído à relatoria da Ministra Carmen Lúcia e teve sua repercussão geral reconhecida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF). A controvérsia constitucional foi delimitada como a "inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS", correspondente ao Tema nº 69 de Repercussão Geral.

A partir disso, em 09/03/2017, o julgamento de mérito do caso foi iniciado. Ato contínuo, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia, ao apreciar o Tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS".

### 3.2) A modulação de efeitos

Após a publicação do acórdão, ocorrida em 02/10/2017, a União Federal opôs embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos da decisão, uma vez que, conforme sustenta, houve rompimento do entendimento jurisprudencial:

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

Alega, além disso, como fundamentação do pedido de modulação de efeitos, que a

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

Diante disso, 3 anos após o julgamento de mérito do RE 574.706 (Tema 69), o STF julgou os embargos declaratórios da União, acolhendo seu recurso em parte para modular a eficácia do julgado, de modo que seus efeitos passaram a ser produzidos a partir de 15/03/2017 – data em que houve o julgamento de mérito da matéria, ressalvadas da modulação as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Para a Min. Cármen Lucia, relatora, houve uma ruptura na jurisprudência dominante sobre o tema. Isso ocorreu porque o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) era em sentido contrário, e a União Federal havia realizado seu planejamento com base nesse entendimento, a saber:

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

A partir disso, será demonstrado agora como os Ministros apreciaram a argumentação consequencialista da Fazenda Nacional sobre o impacto orçamentário.

No trecho acima indicado do voto da Min. Cármen Lucia, resta desde já evidente a consideração da situação fiscal da União Federal na tomada de decisão, destacado pelo trecho “Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República”.

Já o Min. Nunes Marques, embora discordasse quanto ao critério a ser adotado para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (se o ICMS destacado ou o ICMS efetivamente pago), acompanhou a Ministra Relatora na proposta de modulação. Ele esclareceu

o seguinte sobre o impacto financeiro:

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

Além disso, ele também relacionou quanto à segurança jurídica:

Apenas reforço a conclusão já alcançada pela Relatora de compreender que a análise quanto à mudança de entendimento deve considerar os pronunciamentos como um todo, em verdadeiro diálogo institucional que impõe ao Poder Judiciário o dever de conferir segurança jurídica, no que considerada à estabilização de expectativas.

O Min. Alexandre de Moraes acompanhou a relatora, mas não sem fazer uma ponderação quanto à segurança jurídica:

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

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

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

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

Em relação ao impacto financeiro, pontuou o seguinte:

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

Acompanhando a relatora, o Min. Luís Roberto Barroso fundamentou seu voto na segurança jurídica:



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

E aí, mesmo antes da mudança do Código de Processo Civil - ainda como advogado - , eu mesmo defendi, em parecer, perante esse Tribunal, a tese de que, em matéria tributária, a mudança de jurisprudência somente pode produzir efeitos prospectivos.

Seguindo essa lógica, o Min. Dias Toffoli posiciona pela modulação de efeitos, baseando-se na segurança jurídica e no impacto orçamentário, como indicado em seu voto:

Portanto, somente com o acórdão ora embargado é que houve, de fato, a efetiva guinada jurisprudencial a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Não há dúvida de que isso provocou ruptura na segurança jurídica em torno do assunto e também em torno de diversos outros pontos do sistema tributário.

(...)

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

Por sua vez, o Min. Ricardo Lewandowski ao proferir seu voto favorável à modulação, fundamentou seu posicionamento na segurança jurídica e no interesse social. Em suas palavras, a prolação de uma decisão equilibrada é essencial, conforme expresso nos seguintes termos:

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

O Min. Gilmar Mendes considerou tanto a segurança jurídica quanto o impacto orçamentário:

Está claro que enfrentamos, há meia década, grave crise fiscal orçamentária, sem que,

em horizonte próximo, descortine-se alguma melhora significativa, não havendo dinheiro em caixa ou projeção de aumento de arrecadação, por meio das fontes usuais, para quitar as despesas já previstas nos orçamentos, quiçá para fazer frente a novas, sequer cogitadas da ordem de praticamente centenas de bilhões de reais.

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

Já o Min. Luiz Fux, apesar de acompanhar a Min. Cármen Lúcia, não fundamentou seu posicionamento conforme os argumentos da segurança jurídica e do impacto orçamentário:

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

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

Assim, o Min. vota pela Modulação em razão da situação do Estado à época decorrente da pandemia da COVID-19:

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

Por outro lado, a Min. Rosa Weber manteve seu posicionamento acerca da utilização de argumentos consequencialistas, similar àquele no RE 603.624 (Tema 325/RG) demonstrado no capítulo anterior:

Dito de outro modo, entendo que o consequencialismo não pode servir de fundamento primeiro e proeminente nas decisões judiciais, sob pena do Estado de Direito ser subvertido pelo Estado de fato, o qual, em muitas oportunidades, é informado por interesses parciais. A prevalência do Estado de fato (o que não significa a sua desconsideração na tomada de decisão) rompe com o princípio da segurança jurídica

e com a premissa da convivência jurídica que é a boa-fé objetiva. Não posso me valer ou ter proteção estatal para os atos ilícitos ou inconstitucionais.

Também negou a modulação o Min. Edson Fachin:

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

(...)

Da mesma forma, o interesse orçamentário também não corresponde ao interesse público. A perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos.

De igual modo, o Min. Marco Aurélio, já que, para ele, não se aplica o instituto em processo subjetivo:

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

Restaram vencidos os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Rosa Weber. Consideraram o impacto econômico no voto pela modulação os Ministros Nunes Marques, Cármen Lúcia, Alexandre de Moraes, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Os Ministros Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski fundamentaram seu voto tão somente em razão da segurança jurídica.

Assim, concluído o julgamento dos Embargos de Declaração, o trânsito em julgado foi certificado em 09/09/2021, prevalecendo a modulação dos efeitos conforme proposta pela relatora. Desse modo, o acórdão produzirá efeitos a partir de 15/03/2017, data em que foi julgado o RE nº 574.706, excetuando-se as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que foi proferido o julgamento.

### 3.3) Análise crítica do julgamento da modulação de efeitos

Agora, o presente trabalho passa a analisar a construção argumentativa responsável por desenvolver a proposta de modulação dos efeitos aplicada ao caso.

Como bem mencionado pela Ministra Rosa Weber em seu voto, em outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário (RE) 240.785, que versava sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS. Naquela ocasião, o Tribunal decidiu em favor do contribuinte, reconhecendo a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, discussão que guarda semelhança com o Tema 69 do STF. No entanto, como o processo não estava submetido ao rito de Repercussão Geral, a decisão não adquiriu efeito vinculante para o judiciário.

Em contrapartida, em agosto de 2016, o STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.144.469 sob o rito dos Recursos Repetitivos, decidiu pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Em outras palavras, embora o Supremo Tribunal Federal (STF) já tivesse proferido decisão similar ao entendimento do Tema 69 desde 2014, existia um entendimento contrário do STJ, consolidado em rito de Recursos Repetitivos. Assim, antes da fixação do Tema de Repercussão Geral nº 69 pelo STF, prevalecia a imprevisibilidade, uma vez que havia duas posições conflitantes entre o STF e o STJ.

Analisando-se o artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil (CPC), que regula o instituto da modulação de efeitos nos casos de controle difuso de constitucionalidade, verifica-se que, para a aplicação da modulação de efeitos, é necessária “a alteração da jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos”. No entanto, apesar da existência de um entendimento contrário fixado em recursos repetitivos, não se configurava uma jurisprudência dominante sobre o tema.

Luís Roberto Barroso sustenta que a alteração jurisprudencial ocorre quando o entendimento a ser modificado tenha se consolidado de forma pacífica ao longo de um período significativo. Assim, define:

A atribuição de efeitos meramente prospectivos à mudança de orientação jurisprudencial deverá ser especialmente considerada nos casos em que o entendimento que está sendo alterado tornou-se pacífico por longo período. É que uma nova interpretação tende a produzir efeitos práticos semelhantes aos que decorrem da edição de lei nova.<sup>70</sup>

Ademais, a segurança jurídica está intrinsecamente vinculada à previsibilidade que o jurisdicionado deve ter em relação ao direito reivindicado. Conforme expresso por Humberto Ávila ao definir a segurança jurídica tributária, trata-se de um "princípio objetivo em favor do cidadão, e não em favor do Estado."<sup>71</sup>

Por outro lado, o argumento relativo ao impacto orçamentário pode ser enquadrado na concepção de "segurança jurídica" ou "interesse social", ambos expressamente mencionados no dispositivo que autoriza o instituto. Em relação ao primeiro aspecto, Humberto Ávila esclarece o seguinte:

Lembre-se, ainda, que a segurança jurídica, em virtude dos seus fundamentos, impede o enquadramento do conceito de prejuízo financeiro no conceito de segurança jurídica, mesmo - insista-se - quando esse prejuízo for elevado.<sup>72</sup>

No que diz respeito à tentativa de classificar a segurança orçamentária como interesse social, a Ministra Rosa Weber elucidou o seguinte:

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

Em estudo elaborado por Paulo Adyr Dias do Amaral, Raphael Silva Rodrigues e Diogo Mello Brazili, observou-se uma tendência de enquadrar o dano ao erário como "segurança jurídica" ou "interesse social" nas fundamentações para a adoção da modulação, conforme se

---

<sup>70</sup> BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro : exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª. edição. São Paulo : Saraiva, 2016, p. 7

<sup>71</sup> AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 565

<sup>72</sup> AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571

evidencia:

Em vista do acima exposto, conclui-se que o significado de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das modulações de efeitos das decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de norma tributária desencadeia no risco de prejuízo ao Erário.<sup>73</sup>

Após a análise dos resultados, Brazioli, Amaral e Rodrigues chegam à mesma conclusão que Ávila, a saber, que a concepção de segurança jurídica no direito tributário visa limitar o poder de tributar do Estado e proteger os direitos do cidadão:

Por fim, considerando que o STF tem interpretado “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” de modo a favorecer o Erário, imprescindível é voltar os olhos para os fundamentos do Direito, lembrando que este impõe limites à conduta da pessoa natural e da pessoa jurídica, e também impõe limites ao poder do Estado. Pode-se dizer, dessa forma, que a norma tributária é instrumento de combate ao abuso do poder estatal direcionado à quebra da confiança no ordenamento jurídico e, conseqüentemente, da segurança jurídica. Daí a nítida e única finalidade do Direito Tributário: Limitar o exercício do poder estatal de arrecadar tributos.<sup>74</sup>

Mesmo que se admitisse a segurança orçamentária como fundamento para a modulação de efeitos, o Ministro Luiz Fux, conforme mencionado anteriormente, esclarece que o passivo decorrente da discussão passou a ser contingenciado pela União na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) - anexo V da Lei nº 11.514/48.

Ante o exposto, é evidente que existe, no mínimo, um desconforto entre alguns Ministros em considerar que havia uma jurisprudência dominante sobre o tema. Ademais, verifica-se que o impacto orçamentário, embora não esteja explicitamente mencionado no dispositivo que autoriza a modulação, acaba sendo tratado como questão relativa à segurança jurídica ou, em algumas ocasiões, como questão relacionada ao interesse social.

---

<sup>73</sup> AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva; BRAZIOLI, Diogo Mello. **O significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária.** 105-137. Belo Horizonte: R. Fórum de Dir. Tributário – RFD, 2018. p. 134

<sup>74</sup> AMARAL, Paulo Adyr Dias do; RODRIGUES, Raphael Silva; BRAZIOLI, Diogo Mello. **O significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária.** 105-137. Belo Horizonte: R. Fórum de Dir. Tributário – RFD, 2018. P. 136

Da análise do caso, conforme a posição de alguns Ministros da Corte, a jurisprudência não estava consolidada em sentido contrário ao decidido, visto que, apesar da existência de um acórdão do STJ sob o regime de Recursos Repetitivos, havia um precedente do STF que já estava alinhado ao entendimento fixado. No entanto, é necessário reconhecer que a segurança orçamentária não está expressamente prevista nas hipóteses de modulação de efeitos, seja no artigo 27 da Lei 9.868/1999, seja no artigo 927, §3º, do CPC. Portanto, resta aos julgadores enquadrar a segurança orçamentária como "interesse social" ou "segurança jurídica".

Assim, de acordo com o entendimento de Humberto Ávila, a segurança orçamentária não se enquadra no conceito de segurança jurídica<sup>75</sup>. Além disso, conforme elucidado pela Ministra Rosa Weber, o impacto orçamentário não se insere no conceito de interesse social. Se fosse o caso, o legislador teria incluído explicitamente esse termo no texto da lei. Caso contrário, a modulação de efeitos se tornaria uma regra em todas as causas tributárias nas quais os contribuintes obtivessem êxito.

---

<sup>75</sup> AVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 571

## CONCLUSÃO

Adotou-se no Brasil a teoria da nulidade, por meio da qual a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo produz seus efeitos de modo *ex tunc*, retroagindo até o momento de sua publicação, previsão esta contida na Lei. 9.868/1999. Porém, esse mesmo diploma também inaugurou a possibilidade de se flexibilizar essa declaração de inconstitucionalidade, permitindo a sua produção de efeitos de maneira prospectiva, assim chamada a eficácia *ex nunc*, haja vista que a declaração *ex tunc* nem sempre é desejável por nosso ordenamento jurídico.

A modulação de efeitos, portanto, se configura como uma exceção, cujo objetivo é mitigar ou até mesmo eliminar consequências prejudiciais, permitindo que a Suprema Corte atribua efeito prospectivo à decisão que declara a inconstitucionalidade de uma determinada lei, atenuando assim a teoria da nulidade. No entanto, essa técnica somente pode ser aplicada por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, e requer a aprovação da maioria de dois terços dos membros da Suprema Corte, conforme estabelecido no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999.

A partir disso, ampliou-se a possibilidade de aplicação do instituto da modulação de efeitos ao inseri-lo no Código de Processo Civil de 2015 e estipular requisitos explícitos para sua aplicação. Conforme disposto no artigo 927, §3º, do CPC, são requisitos necessários para a utilização da modulação de efeitos a "alteração da jurisprudência dominante" e a observância do "interesse social" e da "segurança jurídica", estes já tratados pela Lei nº 9.868/1999.

Diante de tal contexto, os casos tributários assumem um papel de destaque quando se discute a modulação de efeitos, pois os recursos que permitem ao Estado assegurar a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade são oriundos da arrecadação fiscal. Assim, ao ser declarada a inconstitucionalidade de determinado tributo, por um lado, a União ficará impedida de continuar a cobrança, e, por outro, o contribuinte terá o direito de reaver os valores indevidamente pagos nos últimos anos. Em ambos os casos, isso poderá resultar em uma significativa perda de arrecadação.

A partir desse entendimento, o presente trabalho adentrou o contexto em que se aplica o



instituto da modulação de efeitos, dando enfoque ao controle difuso de constitucionalidade feito pelos tribunais superiores, sobretudo o STF, haja vista que se demonstrou que tal controle revela-se como o mais aplicável pela Corte nos casos tributários, mediante o julgamento de recursos extraordinários.

Nesse sentido, a decisão, em regra, terá efeitos apenas entre as partes litigantes. Contudo, quando proferida pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar Recursos Extraordinários com Repercussão Geral, a *ratio decidendi* adquire eficácia *erga omnes*, semelhante ao que ocorre no controle concentrado de constitucionalidade. Isso levou o presente trabalho a focar na análise específica do percurso desses recursos, que, devido à sua abstratização, possuem um forte impacto político-econômico, afetando diretamente terceiros que não fazem parte da relação jurídica controvertida. Esse contexto coloca as discussões tributárias em evidência no cenário judicial, pois fomenta a expectativa dos cidadãos de poder economizar e recuperar recursos para melhor (re)aplicação em suas atividades.

Foi demonstrado, com efeito, que desde a pandemia da COVID-19, precisamente a partir de 2021, o STF vem se utilizando do instituto da modulação de efeitos com maior frequência em julgamentos tributários, de modo majoritariamente favorável ao Fisco. Nesse sentido, restou comprovado que em tais decisões ministros da Corte fundamentam seu posicionamento também em argumentos consequencialistas de proteção ao orçamento público.

Contudo, tais argumentos não são acatados por todos os integrantes do STF, revelando certa imprevisibilidade quanto ao posicionamento da Corte nesse sentido, inclusive por parte de um mesmo ministro, como demonstrado pelos votos do Ministro Dias Toffoli no RE 559.937 (Tema 01/RG), no RE 714.139 (Tema 745), na ADI 5422 e no RE 1.287.019. Diante disso, para melhor evidenciar a postura da Corte quanto à aplicação da argumentação consequencialista de proteção ao erário, analisou-se o julgamento da modulação de efeitos no RE 574.706 (Tema 69).

No julgamento dos Embargos de Declaração interpostos no RE nº 574.706, conforme verificado, foram proferidos 8 votos favoráveis à modulação de efeitos. Dentre esses, 5 votos destacaram expressamente o impacto econômico, enquanto 7 votos fundamentaram-se na segurança jurídica.

A primeira questão problemática verificada no caso é a incerteza em afirmar a existência de jurisprudência dominante sobre o tema, dado que o Supremo Tribunal Federal (STF) já havia proferido decisão alinhada ao decidido no Tema 69 desde 2014, enquanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) mantinha entendimento contrário, firmado sob o rito dos Recursos Repetitivos.

Dessa maneira, enfrentaram-se os fundamentos para a adoção do instituto conforme os requisitos do artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil (CPC). Concluiu-se que, na época, ao menos cinco Ministros fundamentaram seus votos no impacto econômico da decisão, o que não se enquadrava nas hipóteses legais previstas. Não obstante, houve um esforço argumentativo para enquadrar o impacto orçamentário como uma questão de "segurança jurídica" e "interesse social".

A doutrina, contudo, apresenta severas críticas à aplicação do princípio da segurança jurídica em favor do Estado, uma vez que a segurança jurídica em matéria tributária possui natureza essencialmente protetiva em relação ao cidadão. Portanto, esse fundamento, por si só, exige uma análise cuidadosa por parte dos julgadores para definir a natureza da segurança jurídica tributária e a viabilidade de sua utilização pelo Estado em casos de segurança orçamentária.

Superada essa questão, ainda é necessário definir o que pode ser considerado como "impacto orçamentário" para fins de modulação de efeitos. Isso porque o passivo relacionado ao Tema nº 69 do STF já estava contingenciado, precisamente para assegurar a segurança orçamentária.

Ante o exposto, torna possível analisar os questionamentos feitos inicialmente, quais sejam: (i) o Supremo Tribunal Federal admite o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público quando requerida a modulação de efeitos?; (ii) e, em caso afirmativo, a Corte estabelece diretrizes para sua aplicação?

A partir de toda a pesquisa e exposição feita no presente trabalho, tendo por base o julgamento do RE 574.706, conclui-se que o assunto não é pacificado pela Corte, mas que seus ministros, de modo geral, vêm aceitando a argumentação consequencialista de impacto ao erário, o que, como demonstrado, não é de todo modo rechaçado pelo ordenamento jurídico

brasileiro, já que a própria Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro permite a fundamentação consequentialista de decisões.

O problema reside no fato de que tal argumento não é acompanhado de documentação suficiente para comprovar a prognose que se pretende demonstrar, contribuindo para a fragilização e relativização do instituto da modulação de efeitos ao se considerar sua aplicação também com base nessa fundamentação, afastando-se do seu verdadeiro sentido de mecanismo excepcional que visa assegurar a segurança jurídica e o interesse social.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. São Paulo: RT, 2020.

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

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

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

BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Instituto de ensino e pesquisa. **Diagnóstico do contencioso tributário brasileiro**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 17 novembro 2023.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Secretaria do Tesouro Nacional. Riscos Fiscais - Anexo V. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2023**. p. 47-49. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/38065853>. Acesso em: 11/05/2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 559.937**. Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 14/10/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240.785**. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe 16/12/2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.624**. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, DJe 13/01/2021.

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

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

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

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706.** Relatora Min. Carmén Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal - STF. **Recurso Extraordinário - RE 714.139.** Relator: Marco Aurélio. Acórdão. Data do Julgamento 18/12/2021. Data da Publicação: DJe: 12/12/2016

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos Tribunais Superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária.** Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 91,

DIDIER Jr., Fredie; CARNEIRO DA CUNHA, Leonardo. **Curso de Direito Processual Civil, Vol. 3: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais.** 13. ed. reform. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional /** Bernardo Gonçalves Fernandes 12. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

HART, Herbert L.A. **O conceito de direito.** Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.

JOTA. **Modulação de efeitos no STF. Julho de 2023. Relatório especial preparado por Cristiane Bonfanti, com design original de Lucas Gomes e edição de Bárbara Mengardo.** Disponível em: JOTA PRO Tributos. Acessado em: 11/05/2024

\_\_\_\_\_. **CrITÉrios de modulação do STJ podem aumentar judicialização, dizem advogados.** Relatório Especial, 28 de março de 2024. Disponível em: JOTA PRO Tributos. Acesso em: 11/05/2024

KELSEN, Hans, **Teoria Pura do direito,** 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAURENTIIS, Thais Catib de. **Restituição de tributo inconstitucional.** 2015. Tese de Mestrado. Universidade de São Paulo.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário.** Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n. 3, p. 829-832, 2017. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/4779>. Acesso em: 11/05/2024

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

\_\_\_\_\_ ; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SALDANHA, Nelson. **Ordem e hermenêutica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang **Curso de direito constitucional** / Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem**. Revista de Direito Administrativo. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/41531>. Acesso em: 09/03/2024.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, 2010. Acessado em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653>.

ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.