

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

O ARGUMENTO ORÇAMENTÁRIO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DE PANDEMIA

VICTOR MARINHO BATISTA

Rio de Janeiro
2021/2º Semestre

VICTOR MARINHO BATISTA

O ARGUMENTO ORÇAMENTÁRIO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DE PANDEMIA

Monografia de final de curso como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação da Professora Doutora Clara Gomes Moreira.

Rio de Janeiro
2021/2º Semestre

Batista, Victor Marinho.

O argumento orçamentário na modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária em tempos de pandemia / Victor Marinho Batista – 2021.

76 f.

Orientação: Professora Doutora Clara Gomes Moreira

Trabalho de conclusão de curso (graduação) - Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

Bibliografia: f. 71-76.

VICTOR MARINHO BATISTA

O ARGUMENTO ORÇAMENTÁRIO NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA EM TEMPOS DE PANDEMIA

Monografia de final de curso como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais (Direito), pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade Nacional de Direito, sob a orientação do **Professora Doutora Clara Gomes Moreira.**

Data de aprovação: ___/___/_____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2021/ 2º semestre

AGRADECIMENTOS

À minha querida mãe, que tudo fez para que eu pudesse chegar até aqui. Sem todo o esforço realizado por ela nada disso seria possível. Meus agradecimentos eternos a quem moldou meu caráter e me ensinou desde cedo que o esforço é o único caminho.

Ao meu pai, que sempre acreditou no meu potencial e investiu tudo que podia na minha educação. Sem a ajuda, apoio e confiança que recebi, certamente não conseguiria.

Aos grandes amigos que fiz durante a faculdade, que estiveram ao meu lado nos bons momentos e sempre me apoiaram quando precisei.

Aos profissionais com quem tive a sorte de trabalhar e que foram fundamentais para minha formação. Os exemplos de comprometimento que vejo todos os dias me fazem acreditar que fiz a escolha certa.

Por fim, ao Direito Tributário, que mudou minha vida e me fez acreditar que tudo é possível.

RESUMO

A presente monografia visa abordar o tema da aplicação da modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em relação a matéria tributária em tempos de pandemia. A análise realizada tem base doutrinária e jurisprudencial, bem como pretende verificar se as decisões prolatadas pela Corte Suprema durante o período pandêmico vêm aplicando os princípios constitucionais característicos do instituto. Tal verificação será possível por meio de análise dos acórdãos proferidos pela Corte no referido período, bem como o estudo dos conceitos e princípios da segurança jurídica, excepcional interesse social e demais requisitos presentes na Constituição Federal que são inerentes à aplicação da modulação dos efeitos temporais. A referida caracterização será necessária para compreender se as decisões proferidas com caráter orçamentário estão de acordo com os preceitos previstos na Carta Magna.

PALAVRAS-CHAVE

Modulação dos efeitos; Decisões tributárias; Supremo Tribunal Federal; Inconstitucionalidade; Segurança jurídica; Pandemia; Direito Tributário

ABSTRACT

The purpose of this undergraduate thesis is to analyze the effect modulation of unconstitutionality by Brazilian Supreme Court hedged to tax lawsuits during the covid pandemic. This present analysis have doctrinal and jurisprudential foundation, as well as aims to verify if issued decisions by the Supreme Court during the pandemic has been in consonance with the constitutional principles inherent of the legal title. Such scrutiny is made possible by the analysis of previous Supreme Court's judgments issued throughout the referred period, in addition to the study of principles and concepts of the legal certainty, exceptional social interest and the remaining requirements from the Brazilian Federal Constitution, inherent to the application of the effects in time modulation. Such characterization will be necessary to comprehend if the referred decisions with boudgetary profile are in consonance with what is stablished in our Federal Constitution.

KEYWORDS

Effects modulation; Legal tax decisions; Federal Supreme Court; Unconstitutionality; Legal certainty; Covid Pandemic; Tax Law

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I – A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	12
1.1 Definição do conceito e aplicabilidade	12
1.2 Segurança jurídica	21
1.3 Aplicação da modulação dos efeitos pelo STF na pandemia	27
1.4 Análise do argumento de rombo orçamentário.....	31
CAPÍTULO II – ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUREMO TRIBUNAL FEDERAL EM DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS DURANTE A PANDEMIA	34
2.1 Análise dos casos tributários em que houve a aplicação da modulação dos efeitos ...	34
2.2 Parâmetros utilizados para a aplicação da modulação em matéria tributária.....	53
2.3 A utilização de pressupostos socioeconômicos para o emprego da modução pela Corte Suprema	55
2.4 Ponderação crítica acerca da aplicação do instituto durante a pandemia.....	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

INTRODUÇÃO

O instituto da modulação dos efeitos vem sendo utilizado de forma recorrente pelo Poder Judiciário. Tal utilização visa a defender os preceitos definidos na Constituição e, em matéria tributária, costuma gerar diversas consequências por conta dos altos valores tratados. A presente pesquisa pretende analisar as decisões tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, a fim de responder ao seguinte questionamento: ‘As decisões proferidas durante o período pandêmico em que houve a aplicação da modulação dos efeitos por decorrência de motivos orçamentários são constitucionais?’

Inicialmente, faz-se necessário conceituar a modulação dos efeitos no ordenamento jurídico brasileiro. O instituto da modulação dos efeitos concede ao Supremo Tribunal Federal a possibilidade de conferir efeitos retroativos, quando há um período específico antes da decisão que determinou a inconstitucionalidade; efeitos *ex nunc*, que se referem à aplicação dos efeitos da declaração a partir do *decisum* da Corte Suprema; efeitos *pro futuro*, podendo o Excelso Pretório definir data futura para o início da inconstitucionalidade da norma, a depender da necessidade de utilização do instituto para a defesa de princípios constitucionais.

O referido instituto vem sendo aplicado no ordenamento brasileiro há décadas, entretanto, foi positivado apenas por meio do art. 27 da Lei nº 9.868/99. A norma autoriza a aplicação da modulação dos efeitos de decisões que declaram a inconstitucionalidade de ato normativo ou norma. Nesse caso, o STF deve votar a favor da modulação, por maioria de dois terços, para que possa aplicar o instituto e definir a sua extensão.

Conforme explica Humberto Ávila¹, a regra é que a Corte Suprema aplique efeitos *ex tunc* às decisões proferidas, porém, a exceção da modulação dos efeitos decorre da necessidade de aplicação do princípio da segurança jurídica. Dessa forma, a modulação dos efeitos da decisão determina a data para o início de eficácia da declaração de inconstitucionalidade da norma.

¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 496-497.

A modulação dos efeitos é frequentemente utilizada em decisões da seara tributária. Tal usualidade tem relação com os valores elevados que, em geral, fazem parte das ações tributárias que têm grande destaque. Visando a defender a segurança jurídica e o erário público, o Supremo Tribunal Federal comumente aplica a modulação aos casos julgados.

Segundo Ana Paula Ávila², em casos tributários, verificam-se os princípios da liberdade e do patrimônio do cidadão, em favor do contribuinte, e o princípio da competência arrecadatória, em favor do Fisco. Por conta disso, em diversos casos, o Estado requer a aplicação da modulação dos efeitos, pretendendo defender o princípio constitucional da competência para a cobrança de créditos tributários, em face da segurança jurídica, bem como a possibilidade de não criar grandes prejuízos nas contas estatais.

A escolha do tema se baseia na relevância de compreender se o Supremo Tribunal Federal vem aplicando a modulação dos efeitos por motivos arrecadatórios, tendo em vista a relevância do assunto para a segurança jurídica do ordenamento. A pesquisa utilizou como escopo o período pandêmico para a realização da análise, tendo sido compreendido tal intervalo entre março de 2020 e agosto de 2021. Examinam-se os motivos e a constitucionalidade dos argumentos utilizados pela Fazenda Pública e pelos julgadores para a determinação da modulação dos efeitos.

Dada a grande quantidade de casos julgados durante a pandemia pelo Supremo Tribunal Federal, em especial por conta do Plenário Virtual³, que acelerou trâmites burocráticos dos julgamentos, existe importante interesse em caracterizar a constitucionalidade da aplicação do instituto da modulação dos efeitos com base no argumento estatal de defesa do patrimônio do Estado e garantia de que não existam rombos nas contas públicas.

² ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro, 2009, p. 98.

³ Estatísticas de pauta. **Supremo Tribunal Federal**, 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pautainicio>>. Acessado em 27.05.2021.

Por conta disso, faz-se necessário averiguar as possibilidades de modulação dos efeitos previstas na nossa legislação, bem como a sua aplicação de forma constitucional (ou não) pela Corte Suprema, a fim de defender interesses que possam ultrapassar os limites constitucionais.

Cabe mencionar que os temas de segurança jurídica, garantias constitucionais e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foram utilizados para a compreensão acerca da necessidade de parcimônia na aplicação do instituto da modulação dos efeitos, tendo em vista as diversas variáveis e consequências de sua utilização, bem como a análise de diversos autores sobre os temas para a compreensão da defesa constitucional com base em datação temporal para eficácia da declaração de inconstitucionalidade de uma norma.

Dessa forma, verifica-se que o estudo das decisões que aplicaram tal instituto se faz necessário, a fim de compreendermos as maneiras com que o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o instituto, bem como entendermos como a modulação dos efeitos vem sendo caracterizada pela doutrina.

CAPÍTULO I – A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O instituto da modulação dos efeitos é vastamente utilizado no direito brasileiro. Antes mesmo da normatização prevista na Lei nº 9.868/99, a sua aplicação vinha ocorrendo pelo Supremo Tribunal Federal, a fim de garantir princípios constitucionais, como a estabilidade das relações jurídicas, segundo Ricardo Lobo Torres⁴.

Como difundido, o Supremo Tribunal Federal tem um papel extremamente relevante nos julgamentos que tratam de matéria tributária, em especial por conta da quantidade de casos julgados pelo STF⁵. Ainda que os processos tributários representem pouco mais de 10% do total dos casos atuais na Corte Suprema⁶, somente no período pandêmico foram julgados 45 casos tributários com repercussão geral.⁷

Luís Roberto Barroso e Marcus Vinicius Cardoso Barbosa afirmam que o direito tributário brasileiro e o direito constitucional têm imensa proximidade, fazendo com que a Corte Suprema seja obrigada a julgar diversos casos relevantes sobre o tema. Os autores defendem ainda que tal proximidade se encontra na decisão do Constituinte de trazer diversas matérias tributárias diretamente para a Constituição, bem como a indução dos advogados de incitar a Corte Suprema a julgar matérias relevantes que tratam sobre tributos.⁸

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários – Volume II**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 548/552.

⁵ ROCHA, Sérgio André. “**O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?**” In: *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 415-430.

⁶ Acervo do STF em 2021. **Supremo Tribunal Federal**, 2021. Disponível em: < <https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=9123f27b-bbe6-4896-82ea-8407a5ff7d3d&theme=simplicity&select=clearall>>. Acessado em 23.05.2021.

⁷ CARRO, Rodrigo. Número de julgamentos tributários no STF cresce na pandemia. **Valor Econômico**, 2021. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/numero-de-julgamentos-tributarios-no-stf-cresce-na-pandemia/#:~:text=%E2%80%9CDe%20alguma%20forma%20a%20pandemia,por%20meio%20de%20Plen%C3%A1rio%20Virtual.>>>. Acessado em 23.05.2021.

⁸ BARROSO, L.R.; BARBOSA, M.V.C. “**Direito tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro**”. In: *Universitas Jus*, v. 27. Brasília: UniCEUB, 2016, p. 10.

1.1 Definição do conceito e aplicabilidade

A modulação dos efeitos foi recepcionada no direito brasileiro por meio do art. 27 da Lei nº 9.868/99⁹. Desde sua tipificação no ordenamento pátrio, é recorrente a sua utilização para garantir a segurança jurídica e os demais princípios previstos na Constituição. Ocorre que, antes mesmo de sua positivação, o instituto já vinha sendo aplicado pela Corte Suprema, bem como teve origem anterior a sua aparição em terras brasileiras.

Há muito se estuda a definição de modulação de efeitos. Inicialmente, cumpre entender de forma sucinta a distinção entre atos nulos e atos anuláveis. O ato nulo é aquele que nasce com vício insanável que sequer produz efeitos. Ato anulável é aquele que nasce com vício sanável, uma vez que é menos gravoso, podendo produzir efeitos.

A teoria da nulidade é questão cerne dos fundamentos da modulação dos efeitos, pois com base nela é possível definir qual norma inconstitucional deixará de produzir efeitos. Luís Roberto Barroso¹⁰ entende que a norma inconstitucional somente pode ser enquadrada como ato nulo, uma vez que nenhuma norma vigente no ordenamento jurídico pode ir contra as regras definidas na Constituição.

Por outro lado, o autor admite que a evolução do direito exigiu que, em alguns casos, houvesse a flexibilização da teoria da nulidade para defender os princípios constitucionais. Por conta disso, é positivada a modulação dos efeitos no ordenamento pátrio, abrindo brechas para que o Supremo Tribunal Federal não seja obrigado a aplicar o caráter retroativo a todas as decisões que tratem da inconstitucionalidade das normas.

⁹ “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.” BRASIL. Lei 9.868/99.

¹⁰ BARROSO. Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Saraiva. 2016, p. 33/37.

A jurisprudência pátria proferida historicamente confirma a constatação de Luís Roberto Barroso, no sentido de que uma norma inconstitucional tem caráter nulo, ainda que no entendimento de alguns autores exista a convergência dos conceitos de ato nulo e ato anulável por conta da complexidade dos casos concretos.

Como exemplo de tal interpretação, Ana Paula Ávila¹¹ leciona que a modulação dos efeitos não preceitua a desnecessidade de caracterização da inconstitucionalidade de uma norma como ato nulo, mas sim que os complexos casos concretos apresentados ao Supremo Tribunal Federal requerem a junção entre os conceitos de ato nulo e ato anulável, com ambos andando em conjunto no ordenamento e na prolação das decisões, e sendo utilizados tanto para a aplicação da modulação, como em casos em que o instituto não é tratado.

Em outros locais do mundo, como nos Estados Unidos, a modulação dos efeitos foi prevista primeiramente de forma jurisprudencial. O caso *Linkletter v Walker* é o precedente mais famoso que trata da modulação, já que durante o julgamento se firmou o entendimento de que o Judiciário precisa analisar o caso concreto para definir se os efeitos da decisão serão *ex nunc* ou *ex tunc*¹², a partir dos pesos dos princípios constitucionais que estão sendo discutidos.

O julgamento de *Linkletter v Walker* é precedente importante para o direito comparado, tendo em vista que, até aquele momento, a Corte estadunidense não aplicava a mitigação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em suas decisões, sendo necessária a aplicação dos efeitos *ex tunc* aos casos análogos àquele que havia sido julgado.

Esse precedente tem importância ímpar naquele sistema, tendo em vista que até o momento da prolação da decisão no referido caso, a Corte estadunidense não havia aplicado efeitos prospectivos às decisões declarativas de inconstitucionalidade, rompendo com as características presentes no ordenamento, que somente aplicava efeitos retroativos às decisões. Ainda acerca do

¹¹ ÁVILA. Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 46.

¹² Resumidamente, o efeito *ex tunc* diz respeito à aplicação retroativa da definição de inconstitucionalidade de uma norma. Ou seja, assim que ocorre a declaração de inconstitucionalidade, a lei deixa de ter vigência e os efeitos decorrem da data de sua validade. Por outro lado, os efeitos *ex nunc* dizem respeito a validade da inconstitucionalidade da norma a partir da declaração de inconstitucionalidade, ou seja, a partir da data de julgamento.

caso *Linkletter v Walker*, aquela decisão previu a possibilidade de aplicação dos efeitos da modulação em decisões futuras que viessem a ocorrer em casos análogos ao julgado, abrindo, portanto, margem para limitação temporal de futuros casos, a fim de garantir os preceitos e princípios constitucionais.¹³

Conforme explica Virgílio Afonso da Silva¹⁴, o ordenamento jurídico brasileiro utilizava comumente os efeitos *ex tunc*, retroagindo à data de validade da norma ou lei inconstitucional, ainda que existissem exceções à regra, conforme é possível vislumbrar na decisão proferida nos autos do RE nº 78.209/SP¹⁵, em 1974.

Nota-se, assim, que a aplicação de efeitos prospectivos às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal são exceções à regra, tendo em vista que o ordenamento preceitua que norma inconstitucional é nula, devendo ser aplicado o efeito *ex tunc*.

Importante ressaltar que o Constituinte definiu, nos artigos 102 e 103 da Constituição, que compete ao Supremo Tribunal Federal realizar a declaração da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma. Tal definição é importante para a compreensão da aplicação da modulação de efeitos, uma vez que esta só ocorre se a Corte Suprema declarar, nos limites da Constituição, uma lei ou norma inconstitucional, como ensina Misabel Derzi¹⁶.

¹³ MARTINS. Ives Gandra da Silva; MENDES. Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade. Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo. Saraiva, 2007, p. 439.

¹⁴ DA SILVA. Virgílio Afonso. **Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Edusp, 2021, p. 595/596.

¹⁵ “OFICIAIS DE JUSTIÇA - EXERCÍCIO DE SUAS FUNÇÕES POR AGENTES DO EXECUTIVO. I - Mesmo declarada a inconstitucionalidade da lei que colocou agentes do Executivo à disposição dos Juízes, para exercício das funções de oficiais de justiça, esses serventuários não são usurpadores, mas funcionários do Estado com defeito de competência. II - Se o direito reconhece a validade dos atos até de funcionário de fato, estranhos aos quadros do pessoal público, com maior razão há de reconhecê-la se praticados por agentes do Estado no exercício daquelas atribuições por força de lei, que veio a ser declarada inconstitucional. III - É válida a penhora feita por agentes do Executivo, sob as ordens dos Juízes, nos termos da lei estadual de São Paulo, s/ nº, de 3.12.1971, mormente se nenhum prejuízo disso adveio para o Executado.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 78.209/SP**. Min. Rel. ALIOMAR BALEEIRO. Julgado em 04.06.1974. D.J. 11.10.1974.

¹⁶ DERZI. Misabel de Abreu Machado. **Modificações de Jurisprudência no Direito Tributário. Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar** São Paulo: Ed. Noeses. 2009.

Em continuidade aos ensinamentos de Ana Paula Ávila¹⁷, a modulação dos efeitos absorvida pelo direito brasileiro tem influência no direito alemão. Lá, o *Apellentscheidung* permite aos julgadores determinar a data de início para a eficácia da inconstitucionalidade de uma norma, com base nas consequências que seriam causadas pela eminente nulidade dos atos previamente validados por lei.

Conforme explicado na constatação da autora, o Tribunal Alemão (*Bundesverfassungsgericht*) se utilizou diversas vezes das premissas do *Apellentscheidung*, tendo em vista a necessidade de defesa constitucional em referência às consequências que se dariam pela declaração de inconstitucionalidade em momento anterior. No Brasil, existem diversos casos que têm características semelhantes ao comentado¹⁸, demonstrando a necessidade da modulação dos efeitos em momentos distintos dos casos concretos.

Tal instituto de origem alemã deve ser analisado de forma um tanto quanto diferente no ordenamento jurídico pátrio. Segundo explica Humberto Ávila¹⁹, a Constituição atribuiu competência ao Supremo Tribunal Federal para reestabelecer a constitucionalidade das normas, quando necessário, muito diferente dos dispositivos da Lei Fundamental da Alemanha, que não tratam de possíveis inconstitucionalidades ou efeitos de nulidades, tendo sido deixada tal responsabilidade para caracterização infraconstitucional.

Dessa maneira, conforme explica o autor, o controle de constitucionalidade brasileiro é definido pela própria Constituição, que limita as permissões concedidas ao legislador para que o controle ocorra dentro do que é previsto em si própria, deixando de lado a legislação infraconstitucional acerca de tal tema. Por outro lado, o controle de constitucionalidade alemão, ao menos nesse assunto, não comporta muitas semelhanças com o brasileiro. Lá, o controle de constitucionalidade ocorre em menor parte pela Lei Fundamental alemã, mas em sua maioria pelo *Bundesverfassungsgerichtsgesetz*, que é a Lei do Tribunal Constitucional alemão.

¹⁷ ÁVILA. Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 50/51

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP**. Min. Rel. MAURÍCIO CORÊA. Julgado em 24.03.2002. D.J. 06.06.2002.

¹⁹ ÁVILA. Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores. 2011, p. 522/523.

Em consonância com o julgamento da ADI nº 2.240, a aplicação da teoria da nulidade, premissa fundamental para a utilização da modulação dos efeitos, ocorre quando se vislumbra que a sua não aplicação irá gerar não só a insegurança jurídica, mas também acarretará o ferimento dos direitos fundamentais previstos na Constituição.²⁰

Todo o tema de controle de constitucionalidade na declaração de inconstitucionalidade de decisões se baseia, de início, na necessidade de ponderação entre os princípios e bens jurídicos que estão sendo debatidos.

Tais condições de ponderação são extremamente necessárias quando se fala na modulação de efeitos temporais aplicada às decisões da seara do direito tributário. É necessário que a decisão que determine os efeitos por via temporal explicita quais são os preceitos constitucionais que estão sendo violados pela lei inconstitucional, bem como os preceitos constitucionais que defendem os efeitos produzidos pela norma durante sua vigência²¹. A ponderação não se dá somente pela declaração de inconstitucionalidade de uma norma, mas reside na necessidade de coerência no processo justificativo que resultou naquela decisão, a fim que seja possível determinar o motivo da aplicação do instituto da modulação dos efeitos, seja por motivos exclusivamente legais e principiológicos ou por motivos jurisprudenciais, todos com base na segurança jurídica e defesa constitucional.

Como já explicitado, a modulação dos efeitos é prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99 que define que o Supremo Tribunal Federal, ao proferir decisão, pode determinar (i) que sejam restringidos os efeitos daquele posicionamento da Corte; (ii) que os efeitos da declaração comecem a valer a partir da data do trânsito em julgado da decisão; (iii) ou de qualquer outro momento que venha a ser fixado.

²⁰ DERZI. Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 581/582.

²¹ ÁVILA. Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 93/95

Pois bem, do texto acima podemos perceber que, resumidamente, em referência à modulação temporal, a lei determina que o STF pode atribuir efeitos: (i) *ex tunc*; (ii) *ex nunc*; (iii) e *pro futuro*. O legislador, portanto, atribuiu diversos poderes aos Ministros do Excelso Pretório, uma vez que, por maioria de dois terços de seus membros, a declaração de inconstitucionalidade pode ter seu período temporal definido.

Em suma, podemos definir os efeitos *ex tunc* como a regra do ordenamento jurídico pátrio. Tais efeitos podem ser aplicados em diversas áreas do Poder Judiciário e, por conta disso, também se aplicam nas declarações de inconstitucionalidade. Os efeitos *ex tunc* fazem com que as consequências da decisão possam retroagir à data de início dos efeitos daquela norma. Ou seja, quando ocorre a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a regra é que sejam determinados efeitos *ex tunc* à declaração, em referência à teoria da nulidade e os preceitos de ato nulo previamente comentados.

Por outro lado, os efeitos *ex nunc* foram abarcados pela legislação brasileira por meio da promulgação do art. 27 da Lei nº 9.868/99. Ainda que já tenha sido comentado que o Supremo Tribunal Federal aplicava tal datação temporal antes do início dos efeitos da referida lei, essa normatização concede poderes à Corte Suprema para que defina se a declaração de inconstitucionalidade começará a valer somente após a publicação do acórdão ou da data do próprio julgamento.

Importante precedente para tal entendimento dos efeitos *ex nunc* aplicados pelo Supremo Tribunal Federal é o RE nº 556.664-1/RS²². Esse acórdão trata da impossibilidade de determinação

²² “PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. (...) V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.” Importante ressaltar trecho da ata do julgamento que expressamente comprova a aplicação dos efeitos *ex nunc*: “O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente) , Ausente, justificadamente, o Senhor

de 10 (dez) anos para a ocorrência de prescrição e decadências tributárias das contribuições previdenciárias e, nesse julgamento, ponderou-se sobre a aplicação da modulação com efeitos *ex nunc* para ações ajuizadas após a data do julgamento, ressaltando aqueles que já estavam com ações em curso pleiteando a repetição dos indébitos.

Em referência à modulação dos efeitos temporais prevista na Lei nº 9.868/99, resta tratar dos efeitos *pro futuro*. Nesse caso, a declaração de inconstitucionalidade passa a valer em algum momento do futuro, não sendo necessária a aplicação dos seus efeitos a partir da data do julgamento ou da data de publicação da ata. O legislador concedeu poderes ao Supremo Tribunal Federal para que decida, baseado nos princípios constitucionais, o melhor momento para validade da inconstitucionalidade de uma norma, a fim de que possa garantir os princípios previstos na Constituição.

Grande exemplo da aplicação dos efeitos *pro futuro* pelo Supremo Tribunal Federal foi o julgamento do RE nº 197.917-8/SP²³. Nesse caso, foi declarada inconstitucional a legislação do Município de Mira Estrela, em São Paulo, que determinava número superior de vereadores no Município do que a previsão contida na Constituição, ferindo a proporcionalidade prevista.

Ocorre que, no referido caso, a aplicação dos efeitos *pro futuro* foi necessária para garantir a segurança jurídica prevista na Constituição. Conforme deflagrado pelo Min. Gilmar Mendes em seu voto²⁴, esse é um dos casos concretos em que a determinação de efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*

Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12.06.2008.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 556.664-1/RS**. Min. Rel. GILMAR MENDES. Julgado em 12.06.2008. D.J. 14.11.2008.

²³“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA INSONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, *INCIDENTER TANTUM*, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. (...) 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP**. Min. Rel. MAURÍCIO CORRÊA. Julgado em 23.04.2004. D.J. 07.05.2004.

²⁴ Trecho do voto do Min. Gilmar Mendes: “Na espécie, não parece haver dúvida que um juízo rigoroso de proporcionalidade recomenda a preservação do modelo legal existente na atual legislatura. É um daqueles casos notórios, em que a eventual decisão de caráter cassatório acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional. (...) Não há dúvida, portanto, de que no presente caso e diante das considerações antes espostas, acompanho o voto do Relator, para conhecer do recurso extraordinário e lhe dar parcial provimento, no sentido de se

causariam mais desastres constitucionais do que ajudariam a recuperar os efeitos previstos na Constituição.

Importante frisar que a Lei nº 9.868/99 trata do controle concentrado de constitucionalidade, demonstrando a omissão do ordenamento pátrio acerca da possibilidade de modulação dos efeitos das decisões tomadas por meio de controle difuso, tendo em vista que, em regra, tal movimentação se dá por caráter *inter partes*.

Por conta de tal omissão, fez-se necessária a manifestação do Supremo Tribunal Federal²⁵ sobre o tema. Entendendo pela possibilidade da modulação de efeitos em processos que tramitam por meio do controle difuso, o STF demonstrou que as premissas do instituto da modulação dos efeitos residem na intenção do legislador de defender a segurança jurídica pátria e os preceitos constitucionais. Não é cabível, logo, que em casos determinantes para a sociedade não seja possível a aplicação do instituto. Luís Roberto Barroso²⁶ afirma que já existem precedentes suficientes para que o STF possa modular os efeitos das decisões proferidas em processos de controle incidental em prol da segurança jurídica, bem como o Código de Processo Civil previu a aplicação do instituto em caso de alteração de jurisprudência dominante²⁷. Em consonância com tal entendimento, é possível citar o recente julgado do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS²⁸, em que relevante controle constitucional foi realizado por meio de controle difuso, causando efeitos para todos por meio da repercussão geral conhecida.

declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 6º da Lei Orgânica 222, de 31 de março de 1990, do Município de Mira Estrela-SP. Faço-o, todavia, explicitando que a declaração da inconstitucionalidade da lei não afeta a composição da atual legislatura da Câmara Municipal, cabendo ao legislativo municipal estabelecer nova disciplina sobre a matéria, em tempo hábil, para que se regule o próximo pleito eleitoral (declaração de inconstitucionalidade *pro futuro*). BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP. Julgado em 24.03.2004. D.J. 31.03.2004.

²⁵ Informativo do Supremo Tribunal Federal nº 463. **Supremo Tribunal Federal**, 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo463.htm>> Acessado em 11.09.2021.

²⁶ BARROSO. Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Saraiva. 2016, p. 72.

²⁷ “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.” BRASIL. Lei 13.105/2015.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). CÁRMEM LÚCIA. Julgado em 13.05.2021. D.J. 12.08.2021.

1.2 Segurança jurídica

A partir da concepção do Estado Democrática de Direito, o princípio da segurança jurídica tomou forma e trouxe para si diversas premissas necessárias para o mantimento do sistema. O Estado Constitucional traz consigo a proteção dos direitos fundamentais, a defesa da proporcionalidade, a necessidade de equilíbrio entre a aplicação de diversos princípios e outros fatores inerentes à sua aplicação pelo Judiciário²⁹.

Segundo explica Paulo de Barros Carvalho³⁰, o princípio da segurança jurídica em matéria tributária é um sobreprincípio. Em suma, o sobreprincípio ora comentado realiza a conexão entre todos os princípios presentes na Constituição, já que a função da segurança jurídica é justamente garantir a harmonia entre a valoração destes.

A segurança jurídica é uma concepção inerente ao conceito de Direito. Além das normas positivadas, é necessária a existência de princípio (ou sobreprincípio, como definido por Paulo de Barros Carvalho) que paire por todos os campos do ordenamento jurídico. Dessa forma, conforme explica Humberto Ávila³¹, a segurança jurídica não é somente um aspecto do Direito, mas faz parte de sua concepção.

Não é somente um conceito que preceitua a defesa do esperado para o futuro, mas defende também o ordenamento jurídico do presente e do passado. Por óbvio, não é possível que se garanta que o preceito seja absolutamente cumprido no futuro, tendo em vista a impossibilidade de previsão dos ditames que serão editados no ordenamento jurídico, podendo haver, em certas ocasiões, o esvaziamento de sua concepção. Ao passado, a segurança jurídica tende a ser absoluta, com base na coisa julgada e na positivação de normas que garantem sua manutenção. Ao presente,

²⁹ TORRES. Heleno Taveira. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. Edusp, p. 6.

³⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, p. 175.

³¹ ÁVILA. Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 127/129.

demonstra-se evidente a intenção dos Poderes de aplicar e defender os ditames da segurança jurídica do ordenamento, entretanto, em diversos momentos, podem ocorrer equívocos em sua aplicação.

Em suma, a segurança jurídica se trata de princípio que assegura ao contribuinte a garantia do direito esperado, de forma que seja possível que exista a “calculabilidade do Direito”³², premissa fundamental para a defesa da proteção da confiança no ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito.

Importante lembrar que o princípio nasce com a intenção de defesa do contribuinte frente ao Estado, a fim de restringir os poderes estatais contra os direitos fundamentais e princípios inerentes ao cidadão, preceitos necessários ao rito processual correto das previsões legais. A segurança jurídica, no âmbito tributário, visa a constituir garantia do contribuinte frente ao poder estatal de tributar.

Ricardo Lodi Ribeiro³³ ensina que a segurança jurídica traz consigo o princípio da proteção à confiança, tema extremamente importante no Estado de Direito, tendo em vista que o regime democrático é regido pela necessidade de reconhecimento de credibilidade por parte da sociedade que o utiliza, incluindo o Poder Judiciário, uma vez que tal ordenamento será aplicado.

Impossível não tratar das decisões proferidas pelas Cortes Superiores que têm importante repercussão. A prolação de decisão sobre temas relevantes pelos Tribunais Superiores e pelos Tribunais Regionais tem extrema importância, sendo tais decisões fruto da intenção jurídica de conceder segurança a quem pleiteia direitos no Judiciário, restringindo o entendimento de magistrados de piso e garantindo o direito aguardado por quem o pleiteia³⁴.

³² ÁVILA. Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, p. 551.

³³ RIBEIRO. Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro. Editora Lumens Juris. 2008, p. 231.

³⁴ DA SILVA. Virgílio Afonso. **Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Edusp, 2021, p. 240/242.

O art. 27 da Lei nº 9.868/99 nasce com a premissa de auxiliar o cumprimento da segurança jurídica no ordenamento pátrio. Para sua aplicação, é necessário pesar os princípios e encontrar equilíbrio para que os preceitos do conceito da segurança jurídica sejam aplicados, conforme ideais previstos na Constituição.

Ana Paula Ávila³⁵ ressalta que o sentido da segurança jurídica no ordenamento é o de causar previsibilidade ao Judiciário. Importante lembrar que a segurança jurídica só é alcançada quando entram em equilíbrio todos os princípios que cabem àquele caso e, a partir daí, é possível que seja prolatada decisão no caso concreto.

De forma geral, o princípio (ou sobreprincípio) trata da proteção dos direitos adquiridos e esperados pela população³⁶. Ou seja, o conceito é necessário para a garantia esperada, não só para adentrar ao Judiciário, mas também na aplicação das leis que estão em vigência. A circunspeção necessária nas decisões proferidas pelo STF é evidente quando tal entendimento irá vigorar em todo território nacional e necessita estar em conformidade com os ditames constitucionais.

Em matéria tributária, a segurança jurídica tem papel fundamental para o Estado e o contribuinte, uma vez que tal conceito é inerente a prolação de decisão com a aplicação da modulação dos efeitos ou não. Tal aplicação resultará ou não em diversos pedidos de compensação ou restituição por parte dos contribuintes, causando divergências nas contas estatais.

Conforme explicado pelo Min. Joaquim Barbosa em seu voto proferido nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237³⁷, a modulação dos efeitos em matéria

³⁵ ÁVILA. Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 147/148

³⁶ SARMENTO. Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte, Ed. Fórum. 2009, p. 254.

³⁷ Trecho do voto do relator: “Com efeito, a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade pressupõe a inequívoca excepcionalidade do quadro em que se insere a prestação jurisdicional. Tal excepcionalidade se caracteriza pelo risco extremo à segurança jurídica ou ao interesse social.

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego de finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem exações.” BRASIL. Supremo

tributária não deve se basear unicamente na possibilidade ou não de restituição do indébito por parte do erário, sendo necessária a aplicação de diversos outros fatores à análise da aplicação do marco temporal, equilibrando os princípios constitucionais que estão sendo infringidos.

Tal “parcimônia” retratada pelo Min. Joaquim Barbosa em seu voto é direcionamento fundamental para o debate da aplicação da modulação dos efeitos. A Corte Suprema precisa, acima de tudo, garantir as premissas constitucionais em suas decisões, ainda que estas sejam contrárias à ambição estatal.

Como explica Ana Paula Ávila³⁸, nos casos em que é necessária a aplicação da modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, deve ocorrer certa atribuição de peso aos argumentos conflitantes (princípios, bens jurídicos etc.), até que seja possível equacionar o julgamento entre esses princípios e definir se a aplicação da modulação temporal será benéfica ou não aos preceitos definidos na Constituição. Isso acontece uma vez que a modulação dos efeitos existe única e exclusivamente para diminuir os malefícios causados por lei ou norma inconstitucional que teve vigência no ordenamento brasileiro.

Devemos imaginar em tal ponto que, se o Estado cria as normas que devem ser seguidas, ainda que inconstitucionais sobre cobrança de tributos, a modulação dos efeitos não pode ser utilizada para garantir que esse mesmo ente não tenha seus cofres abatidos por má utilização da legislação. A aplicação da modulação temporal precisa ser equilibrada entre a definição positivada e os preceitos jurisprudenciais que vêm sendo produzidos anualmente pelo Supremo Tribunal Federal.

Se o Estado se utiliza, única e exclusivamente, do argumento de que a não modulação dos efeitos poderia causar grandes rombos nas contas públicas, não parece que os princípios constitucionais estão sendo levados à discussão, mas somente a parte contábil da Fazenda Pública que requer a chancela de seu erro por meio da modulação dos efeitos.

Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237-4**. Min Rel. Joaquim Barbosa. Julgado em 18.09.2007. D.J. 26.10.2007.

³⁸ ÁVILA. Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 111/112

Em consonância com tal entendimento, a premissa de que a segurança jurídica no ordenamento brasileiro não se baseia apenas na positivação de norma que a caracterize se faz necessária. A segurança jurídica, que é princípio basilar dos Poderes, não só no Brasil, mas em diversos países, manifesta-se também por meio das decisões tomadas pelos Tribunais, que detém a responsabilidade de interpretar a norma e preencher as lacunas deixadas pelo legislador, seguindo os princípios³⁹.

Sob essa premissa, o princípio da segurança jurídica encontra lastro fundamental no Estado de Direito⁴⁰. Ainda que não encontre positivação exata na Constituição, ele inerente aos princípios nela contidos. Tal entendimento é deveras importante para a presente análise: se a segurança jurídica é preceito fundamental para o Estado de Direito, por óbvio, sua aplicação se faz necessária com base nos princípios previsto na Constituição.

Conforme ensina Roque Antonio Carrazza⁴¹, é deveras falho o argumento estatal de que a falta de aplicação da modulação dos efeitos irá gerar prejuízo ao erário, uma vez que, supostamente, tais valores inviabilizariam a ação do Estado em prol da população, devendo ser aplicada, portanto, a modulação temporal.

A segurança jurídica existe para proteger o contribuinte das forças estatais, e não para proteger o Estado contra demanda legítima que requer a inconstitucionalidade de normas e restituição de valores indevidamente recolhidos ao erário.

De acordo com Heleno Taveira Torres⁴², a segurança jurídica não tem caráter positivado no ordenamento, entretanto, garante que os princípios constitucionais sejam cumpridos por meio de normas que concedem garantias ao Poder Judiciário para realização de sua aplicação. Dessa forma,

³⁹ GONÇALVES. William Couto. **Garantismo, Finalismo e Segurança Jurídica no Processo Judicial de Solução de Conflitos**. São Paulo. Ed. Lumen Juris. 2004, p. 62.

⁴⁰ PAULSEN. Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre. Editora do Advogado. 2006, p. 32.

⁴¹ CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores. São Paulo. 2011, p. 524.

⁴² TORRES. Heleno Taveira. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. Edusp.

verifica-se que a segurança jurídica se aperfeiçoa para convalidar os valores previstos na Constituição e os direitos fundamentais pátrios. A fim de não ferir os preceitos que o próprio Constituinte definiu, o texto constitucional defende a previsibilidade e o direito à expectativa que detém o contribuinte.

Não diferente das intenções do legislador constitucional, o Poder Judiciário precisa seguir os ditames de segurança e aplicá-los sempre que necessário. A modulação dos efeitos no ordenamento pátrio nasceu com a intenção de cumprir o papel de garantidora de direitos em casos concretos que são impossíveis de previsão legal. Dessa forma, faz-se necessário enfatizar que a aplicação da determinação temporal de eficácia de uma decisão pela Corte Suprema em nada pode se convalidar em acordos políticos ou arguição estatal de rombo orçamentário. Isso porque tais previsões não foram feitas pelo Constituinte e, ao verificarmos os princípios previsto na Constituição, não nos parece que a Constituição tem interesse em proteger o erário de restituição de valores, ainda que o montante seja expressivo, tampouco os princípios se enquadram nos argumentos de déficit orçamentário.

Em consonância com a segurança jurídica presente no ordenamento jurídico e legislativo brasileiro, o princípio da proteção da confiança vem atrelado à sua concepção e anda em conjunto com os valores compreendidos na Constituição para aplicação da segurança nas decisões judiciais e promulgações do legislativo.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro⁴³, o art. 146 do CTN⁴⁴ é um dos pilares da defesa ao princípio da proteção da confiança no âmbito legislativo brasileiro. Tal dispositivo determina que

⁴³ LODI, Ricardo Ribeiro. **A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte**, p. 09. Disponível em: <https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40806845/A_Protecao_da_Confianca_do_Contribuente.pdf?1450441724=&r_esponse-content-disposition=inline%3B+filename%3DA_Protecao_da_Confianca_Legitima_do_Cont.pdf&Expires=1634424482&Signature=NeC2HCvbUBYdMa2XXf62rtoa-XWcRWSqEww2oOeUki9zSptZGFc8096nCu~IX6gBry0I0Mnd5NIYa7Wx80GM4SNpQnyJahZM6x3a8QKvUH8ZrSY2sj7rOa5nfcioyepK6alSIAIgNHkS0qf6BpvLea1TW3~gP4Pf4I9A6xH02p~yeyQt5ExQ3wK4nWPmQujhainj1plSj02edmob7mVAI468bdTIaisKFAEu~~wHYkmcAXAB~v6I5-K3yi9oVq7rMMq3jfZSCqilq~gQzzMhxntEp9ssDJLG9y~cyll4vBfTjPlmx~B4olZI0ipbROfcING34YiNBBUGegATFgemg_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA>. Acessado em 18.09.2021.

⁴⁴“Art. 146: A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em

o entendimento da Administração Pública que foi alterado somente pode ser aplicado ao contribuinte que tiver fato gerador posterior à aplicação do referido entendimento. Ou seja, se o fato gerador ocorreu antes da mudança de entendimento da Administração Pública, o entendimento contrário proferido posteriormente não pode ser aplicado ao contribuinte.

A interpretação e aplicação de tal dispositivo e do princípio da proteção da confiança são necessárias ao Poder Judiciário e aos demais Poderes. Trata-se de direito basilar do Estado de Direito e a segurança jurídica somente será defendida quando tal princípio for protegido, ainda que por meio da aplicação da ponderação.

1.3 Aplicação da modulação dos efeitos pelo STF na pandemia

Desde que a pandemia se iniciou na Ásia, na Europa e, posteriormente, no Brasil, o Poder Judiciário precisou se reinventar em diversos aspectos. Em primeiro, a necessidade de realização do trabalho de forma remota talvez tenha sido a mais abrupta necessidade urgente.

Em referência a tal situação, o Conselho Nacional de Justiça se manifestou pela necessidade expressa de trabalho por meio do *home office*⁴⁵, bem como a suspensão dos prazos judiciais para adequação aos novos moldes dos servidores do Judiciário, mas também dos advogados que se encontravam em situação semelhante, precisando alterar o modo de prestação de serviço que vinha ocorrendo. Por óbvio, além da utilização remota de programas para a prolação de decisões, julgamentos e outras tarefas cartorárias tiveram que sofrer adaptação à nova realidade.

Ainda que não fosse o esperado, o Supremo Tribunal Federal julgou casos emblemáticos durante a pandemia, em especial, em matéria tributária. Em sua maioria, os casos tributários comportam cifras astronômicas que, se por um lado podem garantir o direito de creditamento pelo contribuinte, por outro lado, podem causar prejuízos orçamentários gigantescos nas contas estatais.

relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” BRASIL. Lei nº 5.172/66

⁴⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 313, de 19 de março de 2020.

Por óbvio, diversos questionamentos nascem com tal constatação, como a constitucionalidade da aplicação da modulação dos efeitos com base unicamente no prejuízo ao erário. As contas estatais são de extrema importância social, entretanto, os princípios constitucionais e tributários devem ser postos em equilíbrio para a prolação de decisão a favor ou contra tal argumento.

Pois bem, o recorte da presente pesquisa se refere às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito tributário durante a pandemia. Mais precisamente, analisaremos a constitucionalidade das decisões proferidas pelo Excelso Pretório nos casos em que foi aplicada a modulação dos efeitos com base na proteção ao erário.

Em que pese ter ocorrido aumento substancial de julgamentos de casos tributários pelo Supremo Tribunal Federal durante a pandemia, como já comentado, o enfoque do presente trabalho será naqueles em que houve a modulação dos efeitos da decisão. Para tal restrição, utilizaremos as datas dos julgamentos como ponto de partida para a definição de início. Além disso, avaliaremos o mês de março de 2020 como referência ao início da pandemia no Brasil⁴⁶. Isto é, serão analisadas as decisões proferidas a partir desse momento. O estudo tem data limite em agosto de 2021, para que seja possível a aplicação de parâmetros.

Em uma primeira análise, verificamos que foram proferidas 12 decisões tributárias em que foi aplicada a modulação dos efeitos, conforme verificamos na tabela abaixo:

NÚMERO	DATA DO JULGAMENTO	RELATOR
ADI 3111 EDs / RJ	22/05/2020	Min. Alexandre de Moraes
ADI 6074 / RR	21/12/2020	Min. Rosa Weber

⁴⁶ Em que pese a primeira confirmação de caso de COVID-19 no território brasileiro tenha ocorrido em fevereiro de 2020, utilizaremos o mês de março como início da contagem, tendo em vista que a Resolução nº 313 de 19 de março de 2020, do Conselho Nacional de Justiça, é datada do mês de março e, a partir desse momento, os Tribunais foram obrigados a tomar medidas de distanciamento social.

RE 605552 / RS	15/03/2021	Min. Dias Toffoli
ADI 5481 / DF	29/03/2021	Min. Dias Toffoli
RE 669196 / DF	08/04/2021	Min. Dias Toffoli
RE 1287019 / DF	24/02/2021	Min. Marco Aurélio
RE 628075 / RS	18/08/2020	Min. Edson Fachin
RE 851108 / SP	01/03/2021	Min. Dias Toffoli
RE 630137 / RS	01/03/2021	Min. Roberto Barroso
ADI 1945 / MT	24/02/2021	Min. Cármen Lúcia
RE 574706 / PR	13/05/2021	Min. Cármen Lúcia
ADI 5576 / SP	03/08/2021	Min. Roberto Barroso

Conforme se faz necessário, trataremos brevemente dos temas tributários que foram debatidos nos processos judiciais que chegaram ao Supremo Tribunal Federal.

Em ordem da data de julgamentos, a ADI nº 3.111/RJ se refere ao caso em que se pugnou a inconstitucionalidade de norma que determina que parte dos valores recolhidos a título de emolumentos pelos cartórios deva ser revertida em favor de certas pessoas de direito privado. Em outro ponto, a ADI nº 6.074/RR se refere à ação proposta pelo Governador do Estado de Roraima contra a Lei Estadual nº 1.293/2018, que concede isenção do IPVA em casos específicos.

Ainda nas teses, o RE nº 605.552/RS se refere à incidência de ISS sobre a atividade desempenhada pelas farmácias de manipulação. A ADI nº 5481/DF versa sobre pedido de declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.183/15, do Estado do Rio de Janeiro.

O RE nº 669.196/DF impugna decisão que negou provimento à apelação da União Federal, entendendo pela impossibilidade da exclusão do contribuinte do REFIS sem prévia intimação.

Ainda nas decisões que aplicaram a modulação dos efeitos, o RE nº 1.287.019/DF busca a declaração de inconstitucionalidade do diferencial de alíquota de ICMS.

O RE nº 628.075/RS se refere à possibilidade de estorno de créditos de ICMS pelo Estado de destino em operação que nasce em Estado distinto que concede benefício fiscal, sem anuência do CONFAZ. Por outro lado, o RE nº 851.108/SP avalia a constitucionalidade de lei estadual que disciplina a incidência de ITCMD sobre bens no exterior sem lei complementar que a convalide.

Em especificação aos casos tributários julgados pelo STF em que foi aplicada a modulação dos efeitos, o RE nº 630.137/RS examina a necessidade de edição de lei que regulamente a imunidade tributária relativa à contribuição previdenciária que beneficia pessoa incapacitada.

Por fim, a ADI nº 1945/MT e ADI nº 5576/SP versam sobre a incidência de ISS sobre *softwares* e o RE nº 574.706/PR trata da não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, também conhecida como a “tese do século”.

Verifica-se, então, que durante o período pandêmico o Supremo Tribunal Federal aplicou a modulação dos efeitos em diversos momentos nas causas que tratam de matéria tributária. Conforme já comentado e vastamente explicado por Luís Roberto Barroso, a tradição brasileira é de aplicação de efeitos *ex tunc* nos casos de controle de constitucionalidade.

Ocorre que, conforme se verifica, doze casos foram julgados com a aplicação da modulação temporal em menos de dois anos. Isso é muito diferente do que vinha ocorrendo anteriormente. De 2006 a 2019, o Tribunal aplicou o limite temporal dos efeitos da decisão poucas vezes nos casos que tratavam de matéria tributária⁴⁷.

Além disso, podemos identificar que a utilização do instituto no controle difuso de constitucionalidade é recorrente da necessidade de aplicação da modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal em casos não previstos na Lei nº 9.868/99, sendo necessário abandonar

⁴⁷ BACELO. Joice. Supremo aplica modulação a poucos casos tributários. **Valor Econômico**, 2019. Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/18/supremo-aplica-modulacao-a-poucos-processos-tributarios.ghtml>> Acessado em 25.09.20.21.

a taxatividade ali prevista, bem como utilizar a previsão contida no Código de Processo Civil e vasta jurisprudência para embasamento da aplicação.

1.4 Análise do argumento de dano orçamentário

Como já comentado, a segurança jurídica é valor indispensável na prolação de decisões pelo Poder Judiciário e, em especial, nos casos de delimitação dos efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma.

Tal constatação se faz necessária tendo em vista que, conforme determina o art. 27 da Lei nº 9.868/99, a aplicação da modulação dos efeitos se dá por “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, deixando evidente a intenção de controle do legislador que define quando o instituto pode ser empregado.

Segundo explica Ana Paula Ávila⁴⁸, os argumentos pragmáticos e consequencialistas somente podem ser utilizados como forma de arguição para corroborar argumentos institucionais, que resultam da necessidade do ordenamento de obter objetividade e segurança. Por exemplo, os argumentos institucionais funcionam da seguinte maneira: se A ocorre, então B ocorrerá. Pois bem, se a lei exemplificativa tem aplicação fora dos preceitos constitucionais, então a inconstitucionalidade ocorrerá.

Por outro lado, os argumentos não-institucionais se baseiam em consequencialismo e sentimento de justiça. Imaginemos o seguinte contexto: Se A ocorre, então B ocorreu. Se B deixar de ocorrer, ou houver efeitos *ex tunc* para reparação dos efeitos de A, as consequências serão terríveis. Então, precisa ser aplicado o efeito *ex nunc* ao *decisium*, para que os efeitos de A, que resultaram em B, não causem ainda mais problemas.

⁴⁸ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Livro. 2009, p. 120

Pois bem, se uma norma inconstitucional resulta em efeitos inconstitucionais, de acordo com essa concepção consequencialista, efeitos *ex nunc* devem ser aplicados para evitar possíveis transtornos aos preceitos constitucionais e ao ordenamento.

Em referência a tal entendimento, é possível caracterizar o argumento consequencialista do possível prejuízo orçamentário como forma de postergar os efeitos daquela decisão por necessidade estatal.

O argumento fazendário se baseia na defesa ao erário, tendo em vista o grande montante que será dispensado pela Fazenda Pública por consequência da declaração. Como exemplo fático, nos autos do RE nº 574.706/PR, os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional informavam que os valores de possíveis restituições, calculados até o ano de 2015, ultrapassavam os duzentos e cinquenta bilhões de reais.

Segundo relatório elaborado pela Instituição Fiscal Independente (IFI)⁴⁹, vinculada ao Senado Federal, os valores das perdas fazendárias até 2021 (contando com as compensações) por conta da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS giram em torno de cento e vinte bilhões de reais.

Como já comentado, em geral, os valores tratados na seara tributária são relevantes. Ainda naqueles autos, que resultaram em um dos julgamentos mais emblemáticos do Judiciário brasileiro, a Fazenda Nacional argumentou que o equilíbrio orçamentário é preceito constitucional e não pode ser rompido. Tal concepção se dá pela ideia de que os direitos previstos na Constituição necessitam do erário para sua realização social, não podendo, portanto, todos os cidadãos ficar à mercê da sorte dado que a compensação/restituição de valores certamente impactará o orçamento⁵⁰.

⁴⁹ SALTO. Felipe. **Nota Técnica nº 48: Simulação para a retirada do ICMS da base do PIS e da COFINS**. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/589508/NT48.pdf>>. Acessado em 16.10.2021.

⁵⁰ Importa mencionar trecho dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional nos autos do RE nº 574.706/PR: “Como assentado, o equilíbrio orçamentário e financeiro do estado possui dignidade constitucional (Título VI, Capítulo II) e deve ser preservado. Não se trata de um mero fetiche do constituinte. De fato, a promoção da proteção de todos os direitos constitucionais, inclusive os chamados direitos negativos, exigem dotação orçamentária para tanto. Direitos não são como “maná do céu”. Uma “carta de direitos” sem fundos para sua execução pode nos inspirar ou servir como uma declaração bem intencionada de objetivos sociais – e isso possui grande valor -, mas não são direitos autênticos, já que, dada a inexistência de recursos materiais suficientes para sua execução e proteção, não podem ser exigidos com eficácia por todos. Basta um exercício de memória do cidadão que viveu as

Constata-se, por conseguinte, a intenção fazendária de aplicação do argumento consequencialista à matéria constitucional, defendendo os preceitos dos direitos fundamentais com base na necessidade de garantia orçamental para a devida prestação de serviços estatais.

Além disso, é recorrente a argumentação de garantia da segurança jurídica. Conforme verificado nos embargos de declaração opostos pelo Distrito Federal nos autos do RE nº 1.287.019/DF, a Fazenda Pública defendeu que a restituição do indébito para aqueles que tinham ações em curso antes da modulação dos efeitos causaria insegurança no mundo jurídico⁵¹.

Não só isso, a argumentação também perpassa a injustiça social e desbalanço comercial de decisões do tipo, que poderiam auxiliar o caixa de empresas que detém ações judiciais, colocando-as a frente das demais no mercado e beneficiando, assim, somente uma parcela da sociedade.

Percebe-se, dessa forma, que a argumentação fazendária se baseia na ocorrência de rombo orçamentário e enfraquecimento de segurança jurídica.

consequências do descontrole das contas públicas, nos anos 80, para observar que o orçamento impacta decisivamente a vida das pessoas.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). CÁRMEM LÚCIA. Julgado em 13.05.2021. D.J. 12.08.2021.

⁵¹ Vale verificar trecho dos embargos de declaração opostos pelo Distrito Federal nos autos do RE nº 1.287.019/DF: “Ocorre que, com a ressalva das ações judiciais em curso, incluída na segunda sessão de julgamento, a v. decisão deste Suprema Corte, *concessa venia*, acabou por incidir em contradição: se o motivo inicial para que o art. 27 da Lei 9.868/99 fosse acionado era o de que a declaração de inconstitucionalidade não poderia deixar os Estados e o Distrito Federal em situação pior do que antes da Emenda Constitucional nº 87/2015, não dúvida de que autorizar a restituição do ICMS por parte de todos aqueles que já haviam ajuizado ação acarreta o mesmo efeito deletério que se buscava evitar (apenas suaviza o prejuízo). Apenas a título exemplificativo, a estimativa de perda do Distrito Federal com a ressalva feita é de aproximadamente 700 milhões de reais (doc. em anexo). Mas não é só. Ao conferir o direito à restituição do DIFAL àqueles que já haviam ajuizado ação judicial aumenta a insegurança jurídica do nosso sistema. Isso porque acaba beneficiando alguns poucos, que ajuizaram a ação, e prejudicando os demais, que resolveram seguir à risca a legislação vigente. Há inegável quebra do princípio da isonomia, que, no âmbito empresarial, configura-se em situação anticoncorrencial.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**. Min. Rel. MARCO AURÉLIO. Julgado em 24.02.2021. D.J. 03.03.2021.

CAPÍTULO II – ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM DECISÕES TRIBUTÁRIAS PROFERIDAS DURANTE A PANDEMIA

Conforme previamente comentado, a análise da modulação dos efeitos nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária durante a pandemia se faz necessária para que possamos constatar se de fato houve a aplicação dos princípios previstos na Constituição aos preceitos de defesa do orçamento.

A pesquisa examinará os casos listados no capítulo anterior, a fim de compreender os pedidos de modulação dos efeitos realizados pelas partes nos autos dos processos que tramitam no Excelso Pretório, bem como compreender se a motivação das decisões proferidas pela Corte Suprema leva em conta, única e exclusivamente, a questão orçamentária.

2.1 Análise dos casos tributários com a aplicação da modulação dos efeitos

Como será esmiuçado abaixo, é necessário compreender a motivação dos pedidos de modulação dos efeitos e seus motivos de aplicação, nos termos que seguem.

- **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.111/RJ**

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade interposta pelo Procurador-Geral da República contra o art. 1º da Lei 3.761/2002, do Estado do Rio de Janeiro, que alterou o art. 10, § 1º, do Decreto-lei 122/1969, do mesmo Estado, em que se determina que parte dos valores recolhidos a título de emolumentos seja destinada a entidades privadas.

Segundo os argumentos apresentados pelo Requerente, a alteração se demonstra inconstitucional, uma vez que os emolumentos recolhidos têm caráter de taxa, fazendo com que a lei estadual viole a previsão do art. 145, II, da Constituição.

Foi proferido acórdão pelo Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da norma, na esteira da jurisprudência que já vinha sendo aplicada pelo Tribunal, determinando a impossibilidade de continuação de aplicação de norma que viola preceito constitucional. A referida lei declarada inconstitucional, em suma, determinava que parte do recolhimento dos emolumentos estaduais seriam destinados à Caixa de Assistência dos Procuradores, Magistrados, Ministério Público e outros.

Em face de tal decisão, foram opostos embargos de declaração pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, requerendo a modulação temporal dos efeitos da decisão, tendo em vista que a lei declarada inconstitucional estava em vigor há muitos anos, causando grande disrupção legislativa no ordenamento.

Além disso, alegou que o Estado do Rio de Janeiro vinha passando por momentos de grande endividamento e que os valores sustados certamente impactariam o orçamento, causando danos as mais diversas áreas. Não só isso, os valores referentes aos emolumentos seriam meios que os associados às assistências teriam para pagamento de despesas essenciais, como saúde. Haveria, assim, evidente dano financeiro ao Estado⁵².

Por fim, alegou que a modulação temporal deve ser aplicada, uma vez que tem que se proteger a segurança jurídica, que se esvaziaria caso a lei fosse declarada inconstitucional a partir do momento da decisão.

⁵² Importante mencionar trecho dos embargos de declaração opostos pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro nos autos da ADI 3.111/RJ: Tal pleito de modulação dos efeitos da declaração da inconstitucionalidade se faz necessário primeiro em razão do atual estado de endividamento notório do Estado do Rio de Janeiro, com atraso de pagamento de salários aos servidores estaduais, especialmente aos servidores inativos. Nesse quadro, as Caixas Assistência, beneficiadas com os emolumentos impugnados na presente ação (Caixa de Assistência dos Procuradores, do Ministério Público, da Magistratura, da Procuradoria do Estado, dos membros da Assistência Judiciária) são hoje um meio do qual se utilizam seus filiados para garantia de pagamento de despesas essenciais referentes à saúde (consultas médicas, exames, cirurgia e internação) as quais poderão deixar de ser honradas. Assim, as caixas de assistência possuem hoje, efetivamente, uma função social, na atual conjuntura econômico-financeira do Estado do Rio de Janeiro.

A Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro também opôs embargos de declaração, postulando que a modulação temporal, já que o Estado do Rio de Janeiro não teria capacidade financeira para arcar com a repetição de indébito dos valores debatidos.

Em referência a tais solicitações, o Supremo Tribunal Federal julgou procedentes os pedidos de modulação dos efeitos temporais⁵³. Em suma, o Excelso Pretório entendeu que a modulação se fazia necessária em respeito à segurança jurídica, uma vez que a lei foi considerada constitucional por mais de 15 (quinze) anos. Além disso, o acórdão trata de situação fática em que os montantes recolhidos no período pretérito sustentaram financeiramente a atuação de entidades que representavam instituições que defendem o acesso à Justiça, em especial para auxílio da saúde.

- **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.074/RR**

Trata-se de ação ajuizada pelo Estado de Roraima contra a Lei Estadual nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, que previa a isenção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores para as pessoas portadoras de doenças graves.

O Requerente alega que a lei impugnada não observou princípios inerentes ao direito tributário, como o princípio da isonomia, pois a referida lei, por ser extremamente imprecisa, acaba por ter aplicações distintas do seu escopo. Informou, ainda, que a referida normativa não provisionou o prejuízo financeiro que seria suportado pelo Estado, uma vez que a abrangência da

⁵³ “EMBARGOS DECLARATÓRIOS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º DA LEI ESTADUAL 3.761/2002 DO RIO DE JANEIRO. ILEGITIMIDADE DE TERCEIRO PREJUDICADO PARA OPOR EMBARGOS EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA DOS VÍCIOS APONTADOS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. VIABILIDADE. EFICÁCIA PROSPECTIVA À DECLARAÇÃO DE INVALIDADE DA NORMA. (...)”

4. A jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL admite o conhecimento de embargos declaratórios para a modulação da eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, desde que comprovada suficientemente hipótese de singular excepcionalidade (ADI 3.601 ED, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 15/12/2010). 5. A fim de proteger a segurança jurídica, em face de lei tida como constitucional por mais de dezessete anos, e ao relevante interesse social no auxílio prestado pelas instituições beneficiadas aos seus filiados, modulam-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para atribuição de eficácia ex nunc, a partir da data de publicação da ata de julgamento dos presentes embargos declaratórios. 6. Embargos de Declaração parcialmente acolhidos.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.111/RJ**. Min. Rel. Alexandre de Moraes. Julgado em 22.05.2020. D.J. 10.07.2020.

lei faria com que os valores recolhidos a título de IPVA tivessem graves diminuições, gerando um prejuízo orçamentário.

Tendo em vista tais argumentos, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão deferindo o pedido fazendário, uma vez que o provisionamento orçamentário é regra para essa criação dessa modalidade de lei, de modo que se caracteriza o erro formal em sua concepção.⁵⁴

Acerca da modulação dos efeitos, a decisão foi proferida determinando que o marco temporal visa a proteger a segurança jurídica e a boa-fé objetiva, porque os pedidos de ressarcimentos dos valores se demonstrariam descompensados, já que seus beneficiários são portadores de doenças graves. Assim, foi aplicada a eficácia *ex nunc* ao *decisum*⁵⁵.

⁵⁴ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. LEI Nº 1.293, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2018, DO ESTADO DE RORAIMA. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA) PARA PESSOAS PORTADORAS DE DOENÇAS GRAVES. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTIGOS 150, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 113 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS – ADCT. O ARTIGO 113 DO ADCT DIRIGE-SE A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. RENÚNCIA DE RECEITA SEM ESTIMATIVA DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO DA LEI IMPUGNADA. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 150, II, DA CARTA MAGNA: CARÁTER EXTRAFISCAL DA ISENÇÃO COMO CONCRETIZAÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA CONHECIDA E JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A Lei nº 1.293/2018 do Estado de Roraima gera renúncia de receita de forma a acarretar impacto orçamentário. A ausência de prévia instrução da proposta legislativa com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário, nos termos do art. 113 do ADCT, aplicável a todos os entes federativos, implica inconstitucionalidade formal. 2. A previsão de incentivos fiscais para atenuar situações caracterizadoras de vulnerabilidades, como ocorre com os portadores de doenças graves, não agride o princípio da isonomia tributária. Função extrafiscal, sem desbordar do princípio da proporcionalidade. Previsão abstrata e impessoal. Precedentes. Ausência de inconstitucionalidade material. 3. O ato normativo, não obstante viciado na sua origem, acarretou a isenção do IPVA a diversos beneficiários proprietários de veículos portadores de doenças graves, de modo a inviabilizar o ressarcimento dos valores. Modulação dos efeitos da decisão para proteger a confiança legítima que resultou na aplicação da lei e preservar a boa-fé objetiva. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, do Estado de Roraima, com efeitos *ex nunc* a contar da data da publicação da ata do julgamento.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.074 /RR**. Min(a). Rel(a). Rosa Weber. Julgado em 22.05.2020. D.J. 10.07.2020.

⁵⁵ Relevante citar trecho do voto vencedor, proferido pela Min(a). Rosa Weber, nos seguintes termos: “In casu, verifica-se que o ato normativo declarado inconstitucional no julgamento do presente feito – Lei nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, do Estado de Roraima – não obstante viciado na sua origem, possibilitou a isenção do IPVA a diversos beneficiários proprietários de veículos portadores de doenças graves, de modo a inviabilizar o ressarcimento dos valores. Com efeito, a intangibilidade dos montantes integrados ao patrimônio deve ser resguardada dos efeitos retroativos da decisão de inconstitucionalidade, sob pena de se configurar situação de insegurança jurídica. A modulação dos efeitos da decisão, no caso, apresenta-se como necessária para proteger a confiança legítima que resultou na aplicação da lei e observa a boa-fé objetiva.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.074 /RR**. Min(a). Rel(a). Rosa Weber. Julgado em 22.05.2020. D.J. 10.07.2020.

- **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS**

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça que determinou o recolhimento de ISS pelas farmácias de manipulação.

Segundo o Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça redigiu acórdão contrário ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que ao Corte Suprema havia firmado jurisprudência no sentido de que deveria incidir ICMS em operações mistas (em que ocorre a prestação de serviços e a circulação de mercadorias).

Em referência ao mérito, o Excelso Pretório fixou o Tema nº 379⁵⁶, determinando a impossibilidade de incidência de ICMS sobre a operação de venda de medicamentos pelas farmácias de manipulação quando há encomenda de tal produto pelo consumidor, somente podendo incidir o referido tributo nos medicamentos que se encontram disponíveis para compra imediata na loja, os ditos “produtos de prateleira”.

Em face de tal decisão, foram opostos embargos de declaração pelo Rio Grande do Sul, que, suscintamente, requereu a modulação dos efeitos *ex nunc*, a fim de evitar futuros casos judiciais para repetição de indébito, bem como impedir a revisão das arrecadações que já haviam sido feitas.

Não diferente, o *amicus curiae* da causa também apresentou embargos de declaração, requerendo a aplicação dos efeitos *ex nunc*, tendo em vista que tal assunto há muito vinha sendo debatido nos tribunais pátrios e, justamente por isso, em diversos Estados brasileiros existem cobranças diversas sobre o setor, sendo o ICMS exigido ou o ISS a depender do local. Assim, a fim de defender a segurança jurídica do sistema, bem como evitar o indébito tributário a ser

⁵⁶ “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 04.08.2020. D.J. 06.10.2020.

recolhido por diversas sociedades empresariais, deveria ser aplicada modulação dos efeitos temporais a fim de evitar possíveis impactos financeiros no setor.

Diante disso, foi proferido acórdão dando provimento ao pedido de modulação dos efeitos *ex nunc*, com certas ressalvas, tendo em vista que a falta de modulação dos efeitos causaria problemas financeiros aos contribuintes e aos Estados. Isso porque são diversos os entes federativos que tributavam de forma distinta ao definido pelo Supremo Tribunal Federal.

Destarte, a fim de evitar graves impactos financeiros aos contribuintes e ao Estado, o que ensejaria a insegurança jurídica do ordenamento, a Corte Suprema vislumbrou a necessidade de acatar o pedido das partes e determinar a necessidade marco temporal para eficácia da declaração de inconstitucionalidade, qual seja: a publicação da ata do acórdão embargado⁵⁷.

Ainda em referência aos presentes autos, o Min. Marco Aurélio foi contrário à tese, sob a premissa de que a modulação dos efeitos deve ser aplicada de forma excepcional, não podendo haver seletividade na atribuição de eficácia pelo conflito de interesses daqueles que ajuizaram a ação.⁵⁸

⁵⁷ “Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. Pedidos de modulação dos efeitos do acórdão embargado. Acolhimento. 1. A Corte fixou, no acórdão embargado, a tese de que “[i]ncide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira”. 2. A ausência de modulação dos efeitos da decisão ensejaria impactos financeiros indesejados em desfavor dos contribuintes, bem como dos estados e dos municípios, entes políticos cujas finanças já estão combalidas, e resultaria em grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto. 3. Embargos de declaração acolhidos, modulando-se os efeitos da decisão embargada, bem como se estabelecendo que ela produza efeitos *ex nunc* a partir do dia da publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a se convalidarem os recolhimentos de ICMS e de ISS efetuados em desacordo com a tese de repercussão geral, ficando ressalvados: (i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Em todos esses casos, deverão ser observados o entendimento desta Corte, bem como o prazo decadencial e o prescricional.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 12.03.2021. D.J. 12.04.2021.

⁵⁸ Importante citar trecho do voto do Min. Marco Aurélio em referência ao pedido de modulação dos efeitos efetuados nos embargos de declaração: “É imprópria a modulação dos efeitos do acórdão. A providência surge extravagante. Tem-se instituto voltado ao atendimento de situações excepcionalíssimas. Não cabe concluir – sobretudo em processos de natureza subjetiva, nos quais há conflito de interesse definido – pela atribuição de eficácia prospectiva a pronunciamento do Tribunal, dando-se o dito pelo não dito, para salvar-se situação concreta conflitante com a

- **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.481/DF**

A ABEP – Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás ajuizou a referida ação direta de inconstitucionalidade a fim de questionar a constitucionalidade da Lei nº 4.117/03 e Lei 7.183/15 (Lei Noel), ambas do Estado do Rio de Janeiro, em que é determinada a incidência de ICMS sobre a extração de petróleo e a operação de circulação do produto extraído até a sociedade que detém a concessão para extração.

Segundo a Requerente, não há circulação de mercadoria ou fato gerador crível para a incidência do tributo em tais atividades, requerendo, portanto, seja declarada a inconstitucionalidade das leis.

Tal argumento foi acatado pelo Supremo Tribunal Federal, sendo consideradas inconstitucionais as leis supramencionadas, tendo em vista que o envio do petróleo extraído à sociedade não gera alteração de titularidade, não podendo, portanto, incidir ICMS em tal circulação. Não só isso, não há, no presente caso, a existência de fato gerador, uma vez que há negócio jurídico que o caracterize em sua exploração da jazida.

A modulação dos efeitos foi proposta diretamente no acórdão de mérito pelo Min. Dias Toffoli, sendo acatadas as ressalvas do Min. Luís Roberto Barroso. Ainda que a lei promulgada em 2003 não tenha surtido efeitos, uma vez que o Estado do Rio de Janeiro voltou atrás antes de sua efetiva validade, a lei promulgada em 2016 surtiu efeitos e efetivou a cobrança do tributo.

Por conta disso, a modulação dos efeitos foi apresentada visando a defender o erário do antigo Estado da Guanabara, uma vez que o indébito a ser restituído somaria montante superior a 600 milhões de reais, podendo, ainda, chegar a mais de um bilhão de reais, o que, certamente, causaria diversos problemas financeiros ao Estado.

Levando em conta a necessidade de garantia da segurança jurídica e do interesse social que seria sobreposto caso o Estado do Rio de Janeiro precisasse restituir tais valores, considerando que os problemas financeiros enfrentados já são diversamente conhecidos por todos, a modulação dos efeitos foi definida para a produção *ex nunc*, a partir da publicação da ata da decisão de mérito do feito, com ressalvas aos que não realizaram o recolhimento, aos créditos tributários que foram objeto de processo administrativo e ações judiciais ajuizadas até a data do julgamento⁵⁹.

O Min. Marcos Aurélio divergiu do relator quanto à modulação dos efeitos, sob o argumento de que o Tribunal, em situações como essa, dá chancela ao legislativo para elaborar leis contrários à Constituição e sequer precisa restituir os contribuintes que foram lesados com a decisão que declarou a inconstitucionalidade⁶⁰.

- **Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**

⁵⁹ Ação direta de inconstitucionalidade. Preliminares afastadas. Tributário. ICMS. Leis nºs 4.117/03 (Lei Noel) e 7.183/15 (nova Lei Noel) do Estado do Rio de Janeiro. Extração de petróleo. Inconstitucionalidade. Ausência dos elementos “operação” e “circulação”, necessários para a incidência válida do imposto. Aplicação da imunidade tributária recíproca caso o vício anterior seja considerado inexistente. 1. Possui a autora legitimidade para propor a presente ação direta. Precedentes. Não é inepta a inicial em que se deixou de questionar dispositivos que não tratam de matéria tributária nem fazem parte da cadeia normativa impugnada. Preliminares afastadas. 2. As leis impugnadas incidiram em inconstitucionalidade, pois os fatos geradores do ICMS por elas descritos não retratam a existência de ato ou de negócio jurídico que transfira a titularidade de uma mercadoria. 3. Seja no regime de concessão (Lei nº 9.478/97), seja no regime de partilha (Lei nº 12.351/10), a legislação estipula que o concessionário ou o contratado adquire, de modo originário, a propriedade do petróleo extraído ou de parcela dele. 4. Ainda que se considerasse que a União efetivamente transfere a propriedade do petróleo para o concessionário ou para o contratado por meio de um negócio ou de um ato de natureza mercantil, o tributo continuaria a ser indevido, em razão da imunidade tributária recíproca. 5. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade das Leis nºs 7.183, de 29 de dezembro de 2015, e 4.117, de 27 de junho de 2003, do Estado do Rio de Janeiro. 6. Modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo-se que ela produza efeitos *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento do mérito. Acolhendo proposta formulada pelo Ministro Roberto Barroso, ficam ressalvadas: “(i) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS; (ii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; Em todos esses casos, dever-se-á observar o entendimento desta Corte e o prazos decadenciais e prescricionais”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5481/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 12.03.2021. D.J. 12.04.2021.

⁶⁰ Importante citar trecho do voto do Min. Marco Aurélio: “Norma inconstitucional é natimorta. Formalizada a decisão, é inadequada elucidação de conflito de interesses de caráter subjetivo. Não se está a julgar situação concreta, concebida a partir do que se revela inconstitucionalidade útil, levando em conta a morosidade da máquina judiciária. Tem-se o viés estimulante, consideradas as casas legislativas, no que incentivada a edição de diploma à margem da Carta da República, a fim de subsistirem, com a passagem do tempo, as situações constituídas – que, sob o ângulo do aperfeiçoamento, assim não se mostram –, as quais, posteriormente, serão endossadas, muito embora no campo indireto, ante modulação. Divirjo parcialmente do Relator, no tocante à modulação dos efeitos do pronunciamento.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5481/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 12.03.2021. D.J. 12.04.2021.

Trata-se de recurso interposto pela União Federal contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região que determinou a inconstitucionalidade do art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20, de 27/09/01, em referência à alteração que o dispositivo realizou no art. 5º, *caput* e §§ 1º e 4º, da Resolução CG/REFIS nº 9/2001. Tal normativa da Receita Federal, em suma, retirava a necessidade de intimação prévia do contribuinte acerca da exclusão do REFIS, sendo necessária somente a publicação no Diário Oficial.

O recurso fazendário não foi provido, pois o entendimento firmado pela Corte Suprema foi pela necessidade de notificação prévia do contribuinte antes de sua exclusão, a fim de que possa se defender administrativamente.

Em face de tal decisão, a Fazenda Pública opôs embargos de declaração requerendo a aplicação da modulação dos efeitos *ex nunc* à decisão, tendo em vista a mudança do desenho jurisprudencial que vinha ocorrendo no Poder Judiciário, o que causaria grande insegurança jurídica. Não só isso, a União Federal alegou que cerca de 119 (cento e dezenove) mil contribuintes foram excluídos do REFIS, com créditos tributários que totalizavam aproximadamente 88 bilhões de reais, o que acarretaria diversos novos litígios e risco de se discutir a real exigibilidade de diversos créditos tributários devidos.

Além disso, foi argumentado que, por diversos anos, o Supremo Tribunal Federal compreendeu que tal matéria era infraconstitucional. Por conta disso, os julgamentos eram realizados pelo Superior Tribunal de Justiça, que tinha entendimento contrário à tese de ilegalidade da lei, bem como não entendia como prejuízo a falta de intimação do contribuinte para defesa administrativa.

Diante disso, foi proferido acórdão acolhendo o pedido de modulação, uma vez que a norma vigeu durante 19 (dezenove) anos, demonstrando a alteração de entendimento da Corte Suprema, bem como as relações jurídicas passadas que já estavam sedimentadas, além dos expressivos valores excluídos do REFIS no passado. Dessa forma, concluiu pela necessidade de garantia da

segurança jurídica por meio da fixação temporal de validade da inconstitucionalidade, ressaltando as ações judiciais em curso.⁶¹

O Min. Marco Aurélio não deu provimento aos embargos, divergindo do relator, no sentindo de compreender que o presente caso não é excepcional para a modulação dos efeitos, nos termos determinados no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil⁶².

- **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo contribuinte contra decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, o qual negou provimento à apelação, dispensando a edição de lei complementar para instituir o diferencial de alíquota de ICMS sobre operações que ocorrem entre diferentes Estados da federação.

Foi proferido acórdão declarando a inconstitucionalidade do Convênio nº 93/15, tendo em vista a necessidade de edição de lei complementar para a instituição desse diferencial.

⁶¹ “Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito tributário. Tema nº 668. Exclusão do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) - Resolução CG/REFIS nº 20/01. Falta de intimação prévia quanto ao ato de exclusão. Pedido de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Acolhimento. 1. A Corte fixou, no acórdão embargado, a tese de que “é inconstitucional o art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante do REFIS, prévia ao ato de exclusão”. 2. A norma, contudo, vigeu por 19 (dezenove) anos com presunção de constitucionalidade, e, à luz dela, diversas relações jurídicas se estabilizaram. Ademais, havia arcabouço jurisprudencial que chancelava a aplicação do dispositivo mencionado. A ausência de modulação dos efeitos da decisão ensejaria insegurança jurídica, devendo ser ressaltadas as ações judiciais em curso. 3. Embargos de declaração acolhidos para se modularem os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, estabelecendo que ela produza efeitos ex nunc a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito do recurso, de modo a se convalidarem os atos já praticados, ressaltadas as ações judiciais em curso.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Dec. no Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 07.04.2021. D.J. 07.05.2021.

⁶² Importa citar trecho do voto do Min. Marco Aurélio: “O § 3º do artigo 927 do Código de Processo Civil prevê que, “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”. O preceito consagra a boa-fé, a confiança no Estado-juiz, e remete a possibilidade, faculdade do Colegiado, a ser implementada à luz do interesse social e da segurança jurídica. O relevo social do tema foi devidamente sopesado, chegando o Plenário a conclusão diversa da buscada pela recorrente. O caso não é de molde a caminhar-se ao temperamento do que proclamado. Não se deve abandonar os muros subjetivos do processo, como que o transformando em objetivo, a fim de resguardar situações constituídas à margem do texto constitucional. Divirjo do Relator, para desprover os embargos declaratórios.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Dec. no Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 07.04.2021. D.J. 07.05.2021.

No acórdão de mérito, o Excelso Pretório determinou a modulação dos efeitos em etapas: a primeira, em referência à incidência do ICMS DIFAL em relação às sociedades que são integrantes do Simples Nacional, os efeitos da inconstitucionalidade teriam validade a partir da data de concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Em referência aos demais casos, os efeitos foram definidos *pro futuro*, devendo iniciar a eficácia da declaração somente em 2022, ou seja, no próximo exercício fiscal, ressalvadas as ações que já estavam em curso⁶³.

Em referência à modulação dos efeitos, diversos artigos pontuaram a especificidade do caso, em especial na modulação *pro futuro*. O questionamento que cresceu se refere à disponibilidade de tempo que o Supremo Tribunal Federal deu ao legislativo para editar norma complementar e regulamentar sobre o recolhimento do tributo, não devendo, ainda, restituir os valores que não tinham ação em curso.

O acórdão nos faz compreender que o grande ponto da necessidade da modulação é o seguinte: ainda que a normativa esteja viciada ensejando sua nulidade, o diferencial de alíquota do ICMS foi criado pelo legislador a fim de diminuir as guerras fiscais e evitar a desigualdade entre os Estados brasileiros.

A questão financeiro se demonstra evidente no discurso, uma vez que, caso o Supremo Tribunal Federal tivesse decidido pela inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*, ou até mesmo sem a aplicação da modulação, vislumbraríamos dois cenários: (i) o não recolhimento do ICMS DIFAL até a edição de lei complementar, o que não parece ser a intenção do legislador e incitaria a guerra fiscal, bem como tornaria obrigatória a votação, em tempo recorde, de lei complementar, a fim de regulamentar a tributação; (ii) diversas ações de repetição de indébito, o que causaria prejuízo do erário na casa dos bilhões de reais.

⁶³ “6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**. Min(a). Rel(a). Marco Aurélio. Julgado finalizado em 24.02.2021. D.J. 25.05.2021.

Assim, a fim de evitar crises institucionais, defender a segurança jurídica e orçamentária, o Excelso Pretório se posicionou pela aplicação do instituto da modulação dos efeitos ao caso extremamente complexo e que causaria diversas consequências. De forma planejada, a modulação produziu seus efeitos, já que, em dezembro de 2021, o Senado aprovou o PLP 32/2021⁶⁴, regulamentado a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS nas operações entre Estados e destinadas a consumidor final⁶⁵.

- **Recurso Extraordinário nº 628.075/RS**

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo contribuinte contra acórdão proferido no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que negou provimento à apelação que requeria a glosa de crédito de ICMS advindo do Estado destino da mercadoria em referência aos benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem, sem a anuência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em referência ao recurso interposto, foi proferido acórdão declarando a constitucionalidade do estorno proporcional do tributo pelo Estado de destino, tendo em vista que tal movimentação não viola o princípio da não cumulatividade⁶⁶.

Em referência à modulação dos efeitos, foram concedidos efeitos *ex nunc* à decisão, dada a necessidade de manter as relações jurídicas que ocorreram até o momento, bem como evitar a

⁶⁴ AMORIM, Felipe. **Senado aprova Difal do ICMS e projeto vai à sanção presidencial**. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/senado-aprova-difal-do-icms-e-projeto-vai-a-sancao-presidencial-20122021>> Acessado em 01.01.2022.

⁶⁵ BONFANTI, Cristiane; MENGARDO, Bárbara. Difal de ICMS: sem sanção em 2021, advogados defendem cobrança apenas para 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-de-icms-regra-valeria-2022-04012022>> Acessado em 18.01.2022.

⁶⁶ “TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCESSÃO DE CRÉDITO FICTÍCIO PELO ESTADO DE ORIGEM, SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ. ESTORNO PROPORCIONAL PELO ESTADO DE DESTINO. CONSTITUCIONALIDADE. O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. (Tema 490 da repercussão geral).” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 628.075/RS**. Min(a). Rel(a). Marco Aurélio. Julgado em 18.08.2020. D.J. 01.10.2020.

falência de empresas ou *déficit* público, uma vez que os valores da presente ação chegam à casa dos bilhões de reais.

No presente caso, tendo em vista a constitucionalidade do art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, verificou-se a necessidade da modulação futura, já que os Estados poderiam cobrar retroativamente os contribuintes, o que, por si só, também causaria graves impactos econômicos.

- **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão proferido no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que entendeu pela impossibilidade de incidência do ITCMD sobre doação de bem imóvel localizado em país diverso do Brasil, uma vez que o art. 155, § 1º, III, da Constituição, determina a necessidade de edição de lei complementar que verse sobre o tema, não podendo, portanto, lei ordinária instituir tal incidência.

Por conta disso, foi proferido acórdão declarando a impossibilidade de os Estados legislarem sobre o tema, uma vez que a lei complementar é indispensável à tributação dos valores em questão.

A modulação dos efeitos foi aplicada nos termos do voto do Min. Luís Roberto Barroso, que propôs a ocorrência dos efeitos *ex nunc* à inconstitucionalidade declarada, ressalvas as ações judiciais em andamento que tratem do Estado em que deve ser realizado o pagamento do tributo e que tratem de valores que ainda não haviam sido recolhidos⁶⁷. Importante ressaltar que, por meio do voto dos segundos embargos de declaração opostos, restou esclarecido que os requisitos são alternativos e não cumulativos das ressalvas.

⁶⁷ “Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 20.04.2021.

Em referência ao tema, o voto do Min. Dias Toffoli, que acompanhou a modulação do Min. Luís Roberto Barroso, defendeu a não aplicação da modulação temporal causaria aos entes federativos grave rombo orçamentário. Somente no Estado de São Paulo, com projeção para os cinco anos futuros, o saldo negativo seria de mais de 5 (cinco) bilhões de reais. Com base nos números projetados é possível perceber que diversos pedidos de restituição de indébito, em referência aos valores passados, causariam diversas baixas no erário⁶⁸.

- **Recurso Extraordinário nº 630.137/RS**

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra decisão que deferiu a possibilidade de autoaplicação do art. 40, § 21, da Constituição pelo contribuinte.

Em suma, a ação foi ajuizada para discutir a declaração da imunidade prevista constitucionalmente em referência à não incidência da contribuição previdenciária sobre os proventos que não superassem o dobro do limite máximo da previdência social, nos casos em que o beneficiário sofresse de alguma doença incapacitante.

Ocorre que, tendo em vista que os Estados não realizaram a regulamentação infraconstitucional do tema, os pedidos foram indeferidos administrativamente e, justamente por isso, as demandas judiciais ocorreram.

Assim, foi proferida decisão pelo Supremo Tribunal Federal considerando que o art. 40, § 21, da Constituição tem eficácia limitada, sendo necessária regulamentação infraconstitucional para sua aplicação.⁶⁹

⁶⁸ Importa citar trecho do voto do Min. Dias Toffoli: “A solução até então proposta neste caso resultará no reconhecimento da inconstitucionalidade das normas pertinentes previstas em leis como essas, provocando, dentre outros efeitos, inviabilidade de cobrança da tributação em tela tanto em relação a fatos passados quanto a fatos futuros, bem como inúmeras repetições de indébito tributário. Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$ 5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 20.04.2021.

⁶⁹ “DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PORTADORES DE DOENÇAS INCAPACITANTES. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. 1. Repercussão geral reconhecida para determinação do alcance da não incidência prevista no § 21, do art. 40, da Constituição, acrescentado pela EC nº

A modulação dos efeitos não foi grandemente esmiuçada no presente acórdão, tendo em vista que a justificativa utilizada para sua aplicação foi a intenção do Excelso Pretório de impedir que os aposentados que obtiveram declarada a imunidade não tivessem que restituir os valores aos cofres públicos.

- **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP e Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**

Tratam-se de ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas para discutir a incidência do ICMS sobre *softwares* de computador.

No passado, o entendimento jurisprudencial, assentado pelo Supremo Tribunal Federal, se referia à incidência do ICMS sobre os programas de computador quando sua venda era de forma generalizada, sem especificações a um cliente. Programas de software que eram criados por meio *on demand*, tinham sua tributação devida pelo ISS.

Ocorre que, recentemente, a jurisprudência pátria foi alterada por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos das ADIs nº 1.945 e 5.659, em que restou decidida a incidência

47/2005. O referido dispositivo previa a não incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela dos proventos de aposentadoria e pensão que não superasse o dobro do limite máximo do regime geral de previdência social, quando o beneficiário, na forma da lei, fosse portador de doença incapacitante. O presente recurso envolve a análise de dois aspectos: (i) a autoaplicabilidade do dispositivo; e (ii) se o Poder Judiciário, na ausência de lei regulamentar, pode utilizar norma que dispõe sobre situação análoga para disciplinar a matéria. No caso concreto, o Tribunal de origem considerou a norma autoaplicável e determinou a restituição dos valores retidos a partir da publicação da EC nº 47/2005. 2. Há acórdãos do Plenário desta Corte que consideram o art. 40, § 21, da Constituição Federal norma de eficácia limitada, cujos efeitos estão condicionados à edição de legislação infraconstitucional para regulamentar as doenças incapacitantes aptas a conferir ao servidor o direito à referida não incidência. Alinho-me a esses precedentes, aplicando-os ao presente caso a fim de conferir efeitos vinculantes à tese jurídica neles firmada. 3. Além disso, a jurisprudência do Tribunal é pacífica no sentido de ser inviável a extensão pelo Poder Judiciário de norma de desoneração tributária a título de isonomia. Dessa forma, incabível a utilização, por analogia, de leis que regem situação diversa da presente hipótese. 4. Recurso extraordinário provido. Modulação dos efeitos do presente acórdão, a fim de que os servidores e pensionistas que, por decisão judicial, vinham deixando de pagar as contribuições não as tenham que restituir. Nesses casos, o acórdão terá eficácia somente a partir da publicação da ata de julgamento, momento em que os entes que não tenham editado lei regulamentando o dispositivo poderão voltar a reter as contribuições previdenciárias. 5. Fixação da seguinte tese em sede de repercussão geral: “O art. 40, § 21, da Constituição Federal, enquanto esteve em vigor, era norma de eficácia limitada e seus efeitos estavam condicionados à edição de lei complementar federal ou lei regulamentar específica dos entes federados no âmbito dos respectivos regimes próprios de previdência social”. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 630.137/RS**. Min(a). Rel(a). Roberto Barroso. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 12.03.2021.

de ISS sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de software, de forma completamente distinta do que antes vinha sendo decidido.

Por conta disso, nos presentes autos, foi proferido acórdão afastando a incidência de ICMS sobre os softwares, dada a previsão taxativa de tais produtos na Lei Complementar nº 116/2003, em que é prevista a utilização de programas de computação. Deve, portanto, incidir o ISS sobre o licenciamento de software⁷⁰.

A modulação dos efeitos temporais foi proposta pelo Min. Dias Toffoli nos autos da ADI nº 1.945/MT, em que se argumenta, primordialmente, que o presente *decisum* alterava de forma

⁷⁰ “Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. 1. Ação direta em que se discute a validade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 2. A Primeira Turma deste Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence (j. em 10.11.1998), declarou a impossibilidade de incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. Isso porque essa operação tem como objeto o direito de uso de bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria. Na mesma ocasião, porém, a Turma reconheceu a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares “de prateleira” (off the shelf). 3. Posteriormente, analisando de forma específica a legislação do Estado de São Paulo, a Primeira Turma reafirmou essa tese e concluiu que a comercialização e revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual produzida em massa não caracterizam o licenciamento ou cessão do direito de uso da obra. Trata-se de genuínas operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS (RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 02.03.1999). Este entendimento também foi seguido pela Segunda Turma no RE 285.870-AgR, Rel. Min. Eros Grau, j. em 17.06.2008. 4. A jurisprudência desta Corte, no entanto, recentemente foi modificada, afastando a distinção em função do caráter customizado ou não do programa de computador. 5. O Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as ADIs 1.945 e 5.659 (j. em 24.02.2021), entendeu que as operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de software, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS. Tais operações são mistas ou complexas, já que envolvem um dar e um fazer humano na concepção, desenvolvimento e manutenção dos programas, além “[d]o help desk, disponibilização de manuais, atualizações tecnológicas e outras funcionalidades previstas no contrato”. Nesse contexto, o legislador complementar buscou dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF), no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à Lei Complementar nº 116/2003, prevendo o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Com isso, nos termos do entendimento atual desta Corte, essas operações não são passíveis de tributação pelo ICMS, independentemente do meio de disponibilização do programa. 6. Pedido conhecido em parte e, nessa parte, julgado procedente, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 2º da Lei Complementar nº 87/1996 e ao art. 1º da Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/1989, de modo a impedir a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. 7. Modulação dos efeitos desta decisão, para atribuir eficácia ex nunc, a contar de 03.03.2021, data em que publicada a ata de julgamento das ADIs 1.945 e 5.659, ressalvadas as seguintes situações: a) as ações judiciais já ajuizadas e ainda em curso em 02.03.2021; b) as hipóteses de bitributação relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021, nas quais será devida a restituição do ICMS recolhido, respeitado o prazo prescricional, independentemente da propositura de ação judicial até aquela data; c) as hipóteses relativas a fatos geradores ocorridos até 02.03.2021 em que não houve o recolhimento do ISS ou do ICMS, nas quais será devido o pagamento do imposto municipal, respeitados os prazos decadencial e prescricional. 8. Fixação da seguinte tese de julgamento: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador.” BRASILE. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP**. Min(a). Rel(a). Roberto Barroso. Julgado finalizado em 02.08.2021. D.J. 10.09.2021.

veemente a jurisprudência do Tribunal, devendo, portanto, ser aplicada a limitação dos efeitos da decisão, ressalvadas ações judiciais em curso, as hipóteses de bitributação e os casos em que não houve recolhimento de ISS ou ICMS, devendo incidir o imposto municipal.

No presente caso, não houve grandes debates sobre a modulação, ainda que o tema financeiro se demonstre relevante. Diferente dos demais, a alteração jurisprudencial do presente se demonstra o motivo de maior relevância à aplicação dos efeitos da modulação, bem como se justifica pela divergência de jurisprudências pátrias.

- **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**

Talvez o caso mais midiático acerca da modulação dos efeitos dos últimos anos diz respeito à tese tributária que vem sendo debatida no Supremo Tribunal Federal há diversos anos. O caso em comento debate a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. A denominada “Tese do Século” teve seu julgamento de mérito em 2017, quando ficou decidido pelo STF que a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS era inconstitucional.

Ocorre que, conforme vem se tornando praxe no Excelso Pretório, a modulação dos efeitos da decisão foi julgada somente em sede de embargos de declaração, quatro anos após o primeiro *decisum* do caso.

Os embargos de declaração opostos pela União Federal argumentam, em suma, que a modulação dos efeitos temporais deve ser aplicada a partir do julgamento do referido recurso, tendo em vista que (i) o impacto financeiro e orçamentário da não modulação chegaria a valores de duzentos e cinquenta bilhões de reais, inviabilizando a devida prestação de serviços públicos. Isso ocasionaria evidente desequilíbrio orçamentário para prestação de serviços básicos à população; (ii) a repetição de indébito que seria ocasionada pela não aplicação do instituto da modulação dos efeitos causaria uma transferência de dinheiro aos que não contribuíram de fato com a contribuição para o PIS e a COFINS, uma vez que esses encargos são repassados aos consumidores, causando, portanto, desordem econômica. O Governo Federal, desse modo, precisaria alterar a forma de

arrecadação dos tributos para cobrir o rombo orçamentário; (iii) existem dificuldades burocráticas para a realização das compensações/restituições de valores pretéritos, uma vez que a Receita Federal não detém programação suficiente para realizar os cálculos que comprovam os valores que devem ser entregues aos contribuintes que foram lesados pela lei inconstitucional.

Acerca do pedido de modulação constante nos embargos de declaração supramencionados, foi proferido acórdão acolhendo em parte o pedido fazendário e determinando que a modulação dos efeitos da decisão se estabeleceria no dia 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais que haviam sido iniciadas até aquela data⁷¹.

Os argumentos postos pelo voto condutor da Min. Cármen Lúcia dizem respeito, primordialmente, acerca da segurança jurídica. Tal princípio, deveras defendido pela Constituição, seria ferido pela alteração jurisprudencial que aconteceu naquela Corte, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça tinha entendimento firmado por meio de Súmula acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

Por conta disso, fez-se necessário aplicar o instituto da modulação dos efeitos ao presente caso. Em que pese o STF já ter julgado o Recurso Extraordinário nº 240.785, em que restou definida a impossibilidade da inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições, a Ministra deixou claro que tal decisão tinha poderes somente *inter partes*, não havendo concessão de efeitos *erga omnes* àquele entendimento. Justamente por isso foi necessária a aplicação da datação temporal acerca da eficácia da inconstitucionalidade⁷².

⁷¹ “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISSCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISRTATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NAO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). Cármen Lúcia. Julgado em 13.05.2021. D.J. 20.09.2021.

⁷² Importante citar trecho do voto da Min(a). Cármen Lúcia: “Por isso, a modulação também pode ser aplicada a casos em que a modificação na orientação jurisprudencial ocorre em desfavor da Fazenda Pública, como na espécie vertente.

O Min. Nunes Marques, que acompanhou a relatora, alegou em seu voto que a questão comentada não se tratava única e exclusivamente de rombo orçamentário, mas de afronta à segurança jurídica e possibilidade de desordem estatal por conta dos valores tratados no caso. Por esse motivo, manifestou-se acerca do pedido de modulação dos efeitos informando que a repetição de indébito causaria problemas de interesse social ao País, não podendo, portanto, ocorrer tal devolução de valores⁷³.

Em sentido contrário, o Min. Edson Fachin proferiu voto negando provimento aos embargos de declaração, sob a premissa de que o argumento orçamentário não enseja a necessidade de modulação para manter a segurança jurídica do ordenamento, bem como não houve mudança

O planejamento fazendário deu-se dentro de legítimas expectativas traçadas de acordo com a interpretação até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive em sede de recurso repetitivo. É certo que o recurso extraordinário n. 240.785 deixou à mostra a tendência e a possibilidade de adoção da orientação jurisprudencial a partir da análise constitucional da matéria. Mas houve expressa exclusão de concessão de efeitos erga omnes àquele precedente a sinalizar que a matéria não tinha sido definitivamente examinada por este Supremo Tribunal com repercussão geral, que relegou essa apreciação, com efeitos vinculantes, ao julgamento do presente caso”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). Cármen Lúcia. Julgado em 13.05.2021. D.J. 20.09.2021.

⁷³ Importante citar trecho do voto do Min. Nunes Marques: “A título exemplificativo, de acordo com esse último relatório, tal montante seria superior a todas as provisões para as prováveis perdas judiciais e administrativas relativas à Advocacia-Geral da União, as quais, segundo o mesmo relatório, giram em torno do montante de R\$ 205 bilhões. A magnitude alcançada por essa tese, desconsiderados eventuais reflexos em controvérsias a ela correlatas, impõe uma reflexão ao julgador. 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. Ainda que os cálculos do impacto possam não ser precisos, tomando apenas como parâmetro os valores constantes tanto na LDO quanto no provisionamento do Balanço Geral da União, não podemos ignorar, no ponto, a representatividade do montante envolvido. Nesse contexto, cumpre termos em mente as lições de Cass Sunstein e Stephen Holmes de que todos os direitos implicam custos ao poder público, sendo, assim, socialmente financiados por meio de tributos (HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999). Em que pese ser necessária a proteção do cidadão contribuinte, e não devemos jamais nos esquecer em que medida tal garantia é elemento nuclear do Estado de Direito, a presente quadra não nos permite ignorar a dimensão de concretização do Estado Social, em especial a partir da natureza dos tributos envolvidos, no que considerada a destinação de tais valores para o orçamento da seguridade social. Se o quadro de desequilíbrio fiscal já impressionava antes, à época da oposição destes embargos, o que dizer do momento atual, no qual se analisa o presente pleito de modulação, em que um excepcional quadro de aguda crise sanitária e econômica impõe a toda a sociedade uma série de sacrifícios? Não extraio, no entanto, apenas do risco orçamentário, e consequentemente social, a excepcionalidade necessária para justificar a presente modulação. Se assim o fosse, dificilmente uma controvérsia fiscal não seria modulada por esta Corte. Para além desse risco, considero presente a necessidade de privilegiar-se a segurança jurídica, tal qual salientado no voto já proferido pela eminente Relatora, em que consignada a evolução jurisprudencial própria do tema em análise.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). Cármen Lúcia. Julgado em 13.05.2021. D.J. 20.09.2021.

repentina de entendimento do Supremo, além da modulação não ser o caminho para garantir o equilíbrio orçamentário da União Federal⁷⁴.

A Min. Rosa Weber seguiu o mesmo entendimento dos Ministros contrários à modulação, no sentido de compreender que o consequencialismo apresentado pela Fazenda Pública não é motivo suficiente para a aplicação do instituto da modulação, que necessita de interesse social maior para utilização.

Verifica-se que o presente caso dividiu os Ministros do Supremo Tribunal Federal em dois polos: de um lado aqueles que compreendem que o rombo orçamentário ocasionaria grande insegurança jurídica, bem como a alteração de jurisprudência justifica a aplicação da modulação, assim como o grande interesse social que permeia o caso. Enquanto de outro lado, temos os Ministros que entendem que a argumentação financeira não é motivo suficiente para a aplicação do instituto, bem como não há ligação entre a segurança jurídica e a segurança financeira pleiteada pelo Estado.

Tais temas serão debatidos e analisados a frente.

2.2 Parâmetros utilizados para a aplicação da modulação em matéria tributária

Conforme se verificou no tópico anterior, foram proferidas diversas decisões tributárias no Supremo Tribunal Federal durante o período pandêmico em que houve a modulação dos efeitos das decisões que declaravam a inconstitucionalidade de normas.

⁷⁴ Importante citar trecho do voto do Min. Edson Fachin: “Para além, saliento que eventual modulação promoveria resultados fáticos considerados incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, visto que haveria a convalidação de cobranças consideradas inconstitucionais. Nesse sentido, caberia ao contribuinte o ônus de arcar com valores que foram erroneamente arrecadados, enquanto paralelamente ocorreria o enriquecimento sem causa da União. 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.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). Cármen Lúcia. Julgado em 13.05.2021. D.J. 20.09.2021.

É possível constatar que, majoritariamente, os julgados citam a necessidade de resguardar a segurança jurídica como ponto primordial à aplicação da modulação dos efeitos aos casos. Isto é, o princípio é citado como questão essencial para a definição ou não da aplicação do instituto.

Não só isso, podemos verificar a recorrência da utilização do princípio do excepcional interesse social nos casos, que é deveras utilizado para a definição temporal de eficácia da declaração de inconstitucionalidade de uma norma.

Importante, ainda, mencionar a utilização da norma prevista no art. 927 do Código de Processo Civil, que prevê a possibilidade de modulação dos efeitos em casos que ocorra a alteração de forma brusca da jurisprudência, buscando uniformizar o entendimento da Corte Suprema com os demais tribunais de forma mais branda e menos abrupta. No presente estudo, é possível verificar que o argumento foi utilizado em diversos momentos para justificar a modulação temporal. Grande exemplo de tal utilização pode ser verificada no julgamento do RE nº 669.196/DF, em que houve alteração de entendimento firmado há cerca de 19 (dezenove) anos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ocorreram, ainda, casos em que a argumentação perpassou a questão orçamentária. Nesses casos, a percepção dos Ministros acerca do tema se embasa nas ideias de que a não aplicação da modulação causaria danos imediatos ao erário, bem como geraria imenso contencioso judicial, justamente o contrário do que vem sendo pregado pelo Supremo Tribunal Federal. Isso porque resta evidente que os entendimentos proferidos visam a diminuir a litigiosidade do Judiciário brasileiro.

Dessa forma, é possível desmembrar os casos analisados em três grupos: (i) os casos em que a modulação dos efeitos ocorreu para assegurar a segurança jurídica e o excepcional interesse social; (ii) os casos em que o instituto foi aplicado por alterar de forma pujante a jurisprudência que vinha sendo aplicada pelos tribunais pátrios; (iii) os casos em que a aplicação da modulação dos efeitos temporais ocorreu exclusivamente para blindar o erário de grandes rombos orçamentários.

Em que pese os temas possam convergir em alguns momentos, é importante ressaltar que, em diversos casos, o interesse da segurança jurídica se baseava no entendimento de que a falta de recursos impediria o Estado à prestação mínima de serviços sociais. Isso ocasionaria problemas que o Judiciário não deveria permitir por conta da falta de modulação dos efeitos temporais.

Necessário enfatizar que os casos podem estar repetidos nos grupos, tendo em vista que, na maioria das vezes, não há somente um único argumento para a aplicação do instituto, ocasionando duplicidade no catálogo dos casos.

Assim, o primeiro grupo supra descrito é composto pelos processos: ADI nº 3.111/RJ, ADI nº 6.074/RR, RE nº 605.552/RS, ADI nº 5.481/DF, RE nº 1.287.019/DF e RE nº 574.706/PR.

O segundo grupo, que diz respeito à alteração de jurisprudência em consonância com a determinação prevista no Código de Processo Civil diz respeito aos processos: ADI nº 3.111/RJ, RE nº 669.196/DF, ADI nº 5.576/SP e ADI nº 1.945/MT.

O terceiro grupo é composto pelos casos em que a questão orçamentária se demonstrou relevante para a aplicação da modulação dos efeitos temporais. Os processos são os seguintes: ADI nº 6.074/RR, RE nº 605.552/RS, ADI nº 5.481/DF, RE nº 1.287.019/DF, RE nº 628.075/RS, RE nº 851.108/SP, RE nº 630.137/RS e RE nº 574.706/PR.

Em consonância com o escopo da pesquisa, serão detalhados e analisados os casos em que houve a aplicação da modulação dos efeitos temporais por conta de questões orçamentárias apresentadas pela Fazenda Pública, ainda que nesses casos tenham sido utilizados argumentos diversos para a aplicação do instituto.

2.3 A utilização de pressupostos socioeconômicos para o emprego da modulação pela Corte Suprema

Os capítulos anteriores demonstraram que diversos casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal em que ocorre a aplicação da modulação dos efeitos tem como um de seus argumentos a questão orçamentária do Estado.

De fato, os valores expressivos contidos nas causas tributárias dão respaldo aos cuidados dos Ministros. A fim de exemplificar tais altas quantias envolvidas, podemos utilizar como exemplo o julgamento do RE nº 851.108/SP, em que foi informado por meio do acórdão proferido pela Corte Suprema que os valores devidos a título de restituição de indébito poderiam ultrapassar a casa dos 5 (cinco) bilhões de reais.

Como muito se escuta nas notícias de jornais veiculadas nos dias de hoje, o orçamento estatal é como um “cobertor curto”. No momento em que há saída de caixa de um lado, necessariamente alguma demanda estatal ficará sem verba. Os valores que foram indevidamente pagos pelos contribuintes ante a inconstitucionalidade da norma já haviam sido empregados em outras demandas ou viraram caixa do Estado, entrando no orçamento do Tesouro para aplicação nas mais diversas necessidades.

Dessa forma, o grande questionamento acerca da aplicação da modulação em casos como este, além da teoria jurídica, por óbvio, é o equilíbrio entre a aplicação de princípios para decidir se de fato a modulação deve ou não ser aplicada, tendo em vista o direito dos contribuintes de recuperarem o tributo indevidamente recolhido.

Nessa seara, cabe caracterizar a forma como foram aplicados os princípios da segurança jurídica e do excepcional interesse social nos acórdãos em que houve a modulação dos efeitos temporais por questões orçamentárias.

Foi possível constatar que, em sua grande maioria, as decisões realizam paralelos entre a segurança jurídica e a segurança orçamentária do Estado para que possa prestar os serviços essenciais previstos na Constituição.

Acerca do tema, Humberto Ávila afirma que a fundamentação de decisão em que há a aplicação da modulação dos efeitos temporais por conta da necessidade de garantia de orçamento ao Estado se demonstra em desconformidade com a aplicação da segurança jurídica ora comentada⁷⁵.

Na interpretação do autor, essa movimentação age em desconformidade com a intenção do legislador de garantir a segurança jurídica do ordenamento, uma vez que a chancela da inconstitucionalidade pretérita incitaria o legislador a cometer erros mais graves ao editar leis, sabendo que futuramente a inconstitucionalidade não teria efeitos anteriores às decisões que a declarasse.

É possível verificar nos acórdãos proferidos durante a pandemia que as interpretações atuais que vêm sendo proferidas pelo Supremo Tribunal Federal caminham no sentido de aplicar o princípio da segurança jurídica como defesa dos interesses estatais para que os entes federativos possam cumprir os ditames constitucionais. Entretanto, os contribuintes que foram diretamente lesados pelos casos, em geral, ficam sem direito a requerer a restituição do montante pago.

Humberto Ávila afirma, ainda, que a declaração de inconstitucionalidade de lei pelo Excelso Pretório garante o retorno da constitucionalidade ao sistema jurídico, ao menos naquele ponto. A modulação dos efeitos somente pode ser aplicada quando mesmo após a declaração ocorrida a inconstitucionalidade continua permeando o ordenamento⁷⁶. Caso contrária, não há motivo para a aplicação dos efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*.

Ricardo Lodi Ribeiro ressalta a necessidade de extremo cuidado na aplicação da modulação dos efeitos para defesa da segurança jurídica com base no princípio da proteção da confiança, tendo em vista a necessidade de análise empírica do caso concreto e de medição das consequências da

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres. **A inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS**. Malheiros Editores. São Paulo. 2015, p. 27/28.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores. 2011, p. 567.

declaração, uma vez que a aplicação descabida do instituto pode banalizar sua serventia, causando impactos contrários à sua intenção⁷⁷.

Em contrariedade às afirmações acerca das decisões que vem sendo proferidas pelo Excelso Pretório, podemos citar o acórdão prolatado nos autos da ADI nº 6.074/RR. A modulação dos efeitos foi aplicada para garantir a segurança jurídica dos contribuintes que obtiveram o benefício de incentivo fiscal concedido às pessoas que tem doenças graves para isenção do IPVA.

A decisão foi prolatada no sentido de garantir a segurança jurídica daqueles que não realizaram o recolhimento do tributo, impedindo o ingresso do Estado com diversas execuções fiscais a fim de realizar cobranças, bem como a defesa da proteção da confiança legítima e da boa-fé daqueles que utilizam o benefício da isenção.

O texto encontrado no acórdão da referida decisão nos faz acreditar que os princípios foram aplicados nos ditames que vem sendo compreendidos pela doutrina. Conforme já comentado neste trabalho, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima são devidos àquele que pleiteia o direito e foram criados pelo Constituinte justamente para obstar os abusos de poder do Estado.

Outro grande exemplo da devida aplicação do princípio da segurança jurídica para defesa do ordenamento foi o acórdão proferido nos autos do RE nº 605.552/RS. Tendo em vista a confusão jurídica que ocorria entre a cobrança de ISS e ICMS sobre os produtos farmacêuticos manipulados. Haveria locais em que existiriam demandas dos contribuintes contra o Estado, bem como em outros que haveria demandas do Município contra os contribuintes.

No mesmo passo, foi proferido acórdão nos autos do RE nº 628.075/RS modulando os efeitos da decisão, a fim de proteger os contribuintes de serem obrigados a realizar pagamento gigantescos por conta de estorno de créditos de ICMS de outros Estados. Tal aplicação tem caráter relacionado ao RE nº 605.552/RS, uma vez que a aplicação dos efeitos *ex tunc* poderia causar danos

⁷⁷ RIBEIRO. Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro. Editora Lumens Juris. 2008, p. 238/239.

ao Estado e aos contribuintes. Isso não contribuiria com os preceitos da segurança jurídica e da expectativa, pois os créditos utilizados eram legais à época.

O mesmo ocorreu nos autos do RE nº 630.137/RS, em que a modulação foi determinada para defender os aposentados e pensionistas que já não vinham recolhendo as contribuições e que teriam que restituir o erário sobre esses valores. Por conta disso, o entendimento foi firmado para aplicação dos efeitos *ex nunc* da decisão, a fim de defender os contribuintes que por justa razão não recolhiam os montantes.

Por outro lado, o acórdão proferido nos autos da ADI nº 5.481/DF está em dissonância com o entendimento previamente comentado. Conforme já externado, as leis declaradas inconstitucionais pretendiam fazer incidir o ICMS na extração das jazidas de petróleo que se encontram no Rio de Janeiro, sob o argumento que ocorria circulação de mercadoria na operação.

A nova Lei Noel foi declarada inconstitucional, entretanto, a modulação dos efeitos foi aplicada por conta do prejuízo financeiro que aconteceria no Estado do Rio de Janeiro, que poderia chegar à casa de um bilhão de reais, causando diversos danos à prestação dos serviços públicos constitucionais, frente o já conhecido déficit geral dos entes federativos que foi agravado por conta da pandemia.

Ao que nos parece, não há, no caso comentado, motivo diferente da defesa do orçamento previsto pelo Estado do Rio de Janeiro para a aplicação da modulação temporal ao caso. Segundo nos faz crer o voto vencedor do caso, a questão financeira estatal é o ponto primordial da tese fixada pelo Excelso Pretório.

Em que pese o referido voto trate da segurança jurídica e do interesse social, nos causa estranheza imaginar que os valores cobrados indevidamente de ICMS não eram repassados aos contribuintes de fato que abasteciam seus veículos nos postos de combustível, bem como há completa dissonância com os fundamentos da segurança jurídica doutrinariamente apresentados.

No presente caso, o interesse social não foi detalhado, bem como não há menção exata ao valor que poderia ser requerida por meio de restituição ou compensação pelos contribuintes, sendo utilizados, somente, os argumentos apresentados pela Fazenda Pública para mensuração dos possíveis prejuízos financeiros que seriam causados.

O RE nº 1.287.019/DF é outro caso extremamente emblemático sobre a aplicação da modulação dos efeitos. Conforme comentado no subtópico 2.1, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do Convênio nº 93/15 que instituiu o diferencial de alíquotas de ICMS com efeitos *pro futuro*, devendo a declaração ter validade somente em 2022, evidentemente concedendo tempo ao legislativo para que fosse promulgada lei complementar que regulamentasse o tema.

Ocorre que, um dos argumentos utilizados pelo Excelso Pretório diz respeito à evidente intenção do legislador de instituir o ICMS DIFAL quando propôs a emenda constitucional que trata do assunto, tendo ocorrido um erro formal na sua sedimentação jurídica. Por óbvio, tais valores são extremamente relevantes aos Estados e a modulação foi aplicada para defender a segurança jurídica e a confiança legítima da sociedade.

Entretanto, mais uma vez, a segurança jurídica não só não parece estar a favor dos direitos do contribuinte por meio de interpretação forçosa aos pedidos estatais, como garantirá que o recolhimento de tributo inconstitucional continue ocorrendo, a fim de evitar guerras fiscais e grande perda de recolhimento.

Importante mencionar que o “prazo” concedido para edição da lei perpassou e a Lei Complementar nº 190/22 que regula o ICMS DIFAL somente foi publicada no ano de 2022. Por conta disso, a fim de discutir a legalidade da cobrança do tributo ainda nesse ano, tendo em vista a necessidade do cumprimento da noventena e do princípio da anterioridade anual, já foram ajuizadas diversas ações nos Tribunais pátrios e a ADI nº 7.066/DF.

Os Estados se manifestaram informando que o não recolhimento do ICMS DIFAL no ano de 2022 causaria rombos orçamentários na casa dos 10 (dez) bilhões de reais, retornando ao mesmo

tema debatido no ano de 2021. Verifica-se, portanto, que a aplicação do princípio da segurança jurídica no caso do referido tributo se deu para garantir o orçamento estatal.

Acerca do RE nº 851.108/SP, conforme já comentado, a projeção do impacto financeiro para os próximos cinco anos da inconstitucionalidade da incidência de ITCMD sobre bens imóveis localizados no exterior é de cerca de 5 (cinco) bilhões de reais, somente para o Estado de São Paulo.

Tais valores se demonstram demasiadamente expressivos, podendo ser utilizados como base para o montante de restituição pretérita que seria devida pelo referido Estado. Principalmente por conta desse prejuízo financeiro e por entender que essa não é a intenção do Constituinte, foi aplicada a modulação dos efeitos temporais *ex nunc* ao caso, com a ressalva das ações judiciais que tratem da questão de bitributação do imposto ou da validade da cobrança do tributo que havia sido pago.

Resta evidente pelos votos analisados que os Ministros compreendem que a matéria se deu como inconstitucional por erro de forma, não sendo essa a intenção da lei que a criou. O Min. Luís Roberto Barroso trata ainda no seu voto de requerer aos legisladores que realizem as alterações necessárias para a introdução da norma de forma constitucional, tendo em vista que a presente teve sua declaração de inconstitucionalidade decretada⁷⁸.

Por último, o julgamento dos embargos de declaração do RE nº 574.706/PR, que versa sobre a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, foi julgado. Conforme já explicitado, foram proferidos efeitos *ex nunc* a partir da data de julgamento do mérito do caso, que ocorreu em 15.03.2017.

O caso trouxe grande repercussão, uma vez que os valores astronômicos informados pela União Federal que seriam supostamente devidos pelo Estado caso fosse necessária a realização de

⁷⁸ Importante mencionar trecho do voto do Min. Luís Roberto Barroso no caso: “Faço ainda um apelo ao Poder Legislativo para que supra tal omissão e discipline a matéria do art. 155, § 1º, III, da Constituição, por meio de lei complementar. Não posso deixar de destacar que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 20.04.2021.

restituição aos contribuintes ultrapassava o montante de 250 (duzentos e cinquenta) bilhões de reais.

Tal caso trouxe grande reverberação midiática, não só pelo grande valor envolvido, mas pelas gigantescas consequências que seriam causadas pela restituição dos valores. Diversos foram os casos de contribuintes que entraram com ações antes do julgamento dos embargos de declaração, a fim de tentar se blindar de uma possível modulação datada para o ano de 2021 e poder realizar a compensação dos créditos indevidamente recolhidos.

Não só isso, os embargos de declaração ainda trouxeram à tona a discussão de que não havia sido decidido no acórdão se o valor a ser compensado pelos contribuintes seria o destacado na nota ou o recolhido. No julgamento, foi definido que o valor a ser compensado é o destacado na nota, não havendo, portanto, qualquer omissão no acórdão de mérito sobre o tema.

O argumento fazendário, em sua essência, ateu-se à questão orçamentária e a existência de um tipo de reforma tributária que ocorreria pela não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, ultrapassando os limites cedidos pela Constituição ao Poder Judiciário. Por outro lado, a manifestação do contribuinte acerca do pedido se refere à impossibilidade do cálculo do montante informado, demonstrando que a União Federal apresentou seus embargos de declaração sem base fundamental para comprovação dos valores informados.

A modulação foi aplicada, também, por conta da alteração jurisprudencial que ocorreu no julgamento do mérito da questão. Conforme consta no acórdão, o Superior Tribunal de Justiça tinha firmado entendimento contrário ao presente da Corte Suprema e, por conta disso, existia justo preceito para a aplicação da modulação temporal.

Ocorre que, conforme consta no acórdão, em 2014, foi proferida decisão pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 240.785, determinando a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Entretanto, ao entender da Corte, por ter efeitos *inter partes*, em nada altera o entendimento que já vinha sendo aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça, devendo, portanto, ser preservada a justa expectativa fazendária.

Pois bem, a fim de defender a segurança jurídica e a expectativa fazendária, foi proferida decisão modulando os efeitos. O voto do Min. Nunes Marques ainda alega que a falta de modulação poderia causar problemas basilares ao sistema estatal, o que causaria problemas que devem ser solucionados frente à possibilidade de defesa da segurança jurídica concedida ao Supremo Tribunal Federal.

A questão orçamentária também foi tratada no acórdão prolatado. O voto do Min. Alexandre de Moraes demonstra claramente que um dos grandes motivos foi o financeiro, tendo em vista o rombo gigantesco que seria causado à União Federal em plena pandemia, o que, supostamente, não coaduna com os princípios constitucionais⁷⁹.

É possível verificar, portanto, que a modulação teve outros motivos a ser aplicada além da questão financeira em voga. Entretanto, seria forçoso dizer que este pode não ser o maior argumento utilizado pela Fazenda Pública e a atuação da mídia pode ter influenciado as opiniões para o deslinde do feito.

2.4 Ponderação crítica acerca da aplicação do instituto durante a pandemia

Os tópicos acima descritos restaram úteis para caracterizar o entendimento da doutrina acerca do princípio da segurança jurídica, bem inerente à democracia estabelecida no Brasil e

⁷⁹ Importante mencionar trecho do voto do Min. Alexandre de Moraes: “Além disso, as finanças de todos os entes públicos passam por momento crítico, agravado pela situação de calamidade e emergência de saúde pública ocasionada pela pandemia do coronavírus (Covid-19), o que torna desaconselhável conferir efeitos ex tunc ao acórdão embargado, sob pena de se ocasionar sério desequilíbrio nas contas públicas, em prejuízo da continuidade de ações e programas de governo de relevância para toda a sociedade. Penso que o sopesamento dos aspectos aqui aludidos é próprio da prerrogativa conferida à CORTE, nos termos do § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil de 2015, e, no caso, justifica-se pela realidade atual de emergência pública. 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.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). CÁRMEM LÚCIA. Julgado em 13.05.2021. D.J. 12.08.2021.

indispensável ao sistema jurídico pátrio. A falta de dispositivo taxativo acerca da definição do referido princípio em nada altera sua importância.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, os princípios previstos na Constituição funcionam como um emaranhado de direitos que foram concebidos para trabalhar em conjunto, dando segurança ao sistema vigente⁸⁰. Dessa forma, podemos concluir que a segurança jurídica não só faz parte desse sistema como está presente em cada um daqueles princípios que o compõe.

O Supremo Tribunal Federal, por ter o papel de guardião da Constituição, necessariamente precisa defender os princípios ali definidos e, a partir da interpretação dada pelos Ministros, as inconstitucionalidades devem ser declaradas.

A modulação dos efeitos foi positivada pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99, como já comentado, a fim de garantir ainda mais poderes aos Ministros que tomariam decisões de extrema relevância para o cenário jurídico brasileiro. Em outras palavras, o instituto da modulação dos efeitos foi adicionado ao ordenamento brasileiro pelo legislador para dar garantias ao julgador de que poderia declarar a inconstitucionalidade com o mínimo de danos ao ordenamento possível, sempre defendendo os princípios ora comentados.

Assim, como já exaustivamente comentado, a matéria tributária tem como uma de suas muitas características os altos valores das causas. Grandes sociedades recolhem tributos em elevadas quantidades monetárias e, por conta disso, muitas discussões, ainda que *inter partes*, acabam por impactar o erário.

Não só isso, o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do planeta⁸¹. Justamente por conta dessa complexidade, o Poder Judiciário acaba se inflando de demandas que

⁸⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito e Economia. O Direito ao Desenvolvimento Integral, Financeirização da Economia e Endividamento Público. **Segurança jurídica e proteção da confiança: incentivos fiscais para o desenvolvimento e a capitalização das empresas**. Napoli, Itália. 2020, p. 240.

⁸¹ Complexidade tributária é uma das causas da baixa competitividade brasileira. **FERCOMÉRCIO SP**. Disponível em: <<https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira#:~:text=Complexidade%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20uma%20das%20causas%20da%20baixa%20competitividade%20brasileira,->>

deveriam ter sido solucionadas de forma prévia no legislativo. Tal complexidade traz problemas à economia, por resultar em investimento em nível inferior a países desenvolvidos nesse aspecto, bem como incita o ajuizamento de ações para sanar questões dúbias na legislação.

Diversos são os casos em que são ajuizadas ações judiciais para tratativa de obrigações acessórias ao tributo, por simples falta de conhecimento do contribuinte que é obrigado a cumpri-las, bem como do Fisco que, por diversas vezes, aplica sanções de forma errônea.

O Supremo Tribunal Federal tem conhecimento de tais problemas enfrentados pelo ordenamento jurídico pátrio e, justamente por isso, vem, há anos, proferindo decisões com a intenção de desinflar o Poder Judiciário, que em 2020 finalizou o ano com mais de 75 (setenta e cinco) milhões de processos em tramitação⁸².

Tais números assustam por serem astronômicos e, por conta disso, as decisões tomadas em sede de Repercussão Geral visam a reduzir a quantidade de litigiosidade ativa no país, ao menos na seara tributária. Ao passo em que se limita a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, abarcando o tempo pretérito somente para aquelas que já tem ações em curso, teoricamente o Supremo Tribunal Federal inibiria o ajuizamento de novas causas sobre o mesmo tema.

Como já explicitado, a modulação dos efeitos tem caráter excepcional. Entretanto, o que se vê nos dias de hoje, ainda mais em casos de grande repercussão que necessariamente irão vincular os demais, é que o instituto da modulação temporal acabou por virar regra.

Já mencionado, o Min Joaquim Barbosa defendeu em seu voto, nos autos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237, que a modulação dos efeitos aplicada nos temas de matéria tributária não pode ter como lastro o dano ao erário. Essa concepção pode, como vem ocorrendo, ser um dos motivos que influencia os Ministros a prolatar decisões de tal tipo. Contudo,

[Segundo%20relat%C3%B3rio%20Doing&text=De%20acordo%20com%20o%20relat%C3%B3rio,de%20neg%C3%B3cios%20favor%C3%A1vel%20ao%20empreendedorismo.>](#) Acessado em 17.01.2022.

⁸² Justiça em número 2021. **Conselho Nacional de Justiça**, 2021. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>> Acessado em 17.01.2022.

o instituto foi definido em lei para defender o ordenamento jurídico e seus princípios, que não podem ser interpretados de forma contrária às suas concepções.

Importante mencionar novamente que a Constituição partiu do preceito de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma torna o ato nulo, ou seja, retroagindo os efeitos declarativos daquela definição até a data de início de vigor da inconstitucionalidade. Justamente por isso, a utilização da modulação dos efeitos se demonstra excepcional, na forma prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99.

O que se vê após a normatização da utilização da limitação temporal das inconstitucionalidades é que os grandes escritórios adiantam suas ações e muitos aguardam até os últimos dias dos julgamentos para decidirem se entrarão com novas ações sobre o tema ou não, visando a se proteger de futuras modulações que ainda não foram determinadas pelos Ministros.

Da forma explicitada no ponto acima, fica evidente que a aplicação da modulação dos efeitos que vem sendo aplicada pelo Supremo Tribunal Federal não tem padrão de atuação ou *modus operandi* pela Corte.

Em que pese existirem julgados que procuram proteger a segurança jurídica do contribuinte, em alguns dos casos acima citados, a intenção da Corte Suprema era a defesa da segurança jurídica estatal, em contraponto à majoritária doutrina tributária que compreende que o princípio existe para defender os direitos dos contribuintes frente às arbitrariedades do Estado.

Ocorre que, não só tal concepção não se demonstra alinhada com a doutrina citada, como nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal durante a pandemia, é possível vislumbrar que há o argumento de excepcional interesse social, ao passo que os prejuízos orçamentários causariam danos ao Estado que inviabilizariam a prestação dos serviços essenciais definidos constitucionalmente.

Tal enquadramento no princípio do excepcional interesse social merece debate, tendo em vista a complexidade de seu entendimento. Ao passo de que o prejuízo ao erário poderia gerar

problemas no mantimento dos serviços básicos definidos na constitucional, tal princípio também se refere à segurança jurídica que merece ser preservada. Ora, há interesse social na defesa do entendimento que vem sendo proferido pela Corte Suprema e na expectativa criada pelos Contribuintes que tem direito à repetição de indébito.

Os princípios da segurança jurídica e do excepcional interesse social, desta feita, são utilizados para justificar a motivação dos julgadores para prolação de decisão desfavorável aos contribuintes, com limitações temporais da declaração de inconstitucionalidade.

Grande exemplo disso foi o acórdão proferida nos autos do RE nº 574.706/PR, que, conforme já comentado, trata diversas vezes do prejuízo bilionário que a União Federal sofreria e que, por conta disso, a modulação dos efeitos se fez inerente à causa.

A argumentação baseada na prejuízo ao erário não coaduna com os preceitos da segurança jurídica, que como vastamente comentado, tem o condão da defesa do contribuinte contra arbitrariedades do Estado, como também, por si só, não comprova que o excepcional interesse social será ferido, uma vez que valores medidos pela Fazenda Pública, sem embasamento empírico e comprovação dos gastos que ocorreriam com tais montantes não são suficientes para provar a indisponibilidade de serviços.

Outro grande exemplo de tal tópico foi o julgamento da constitucionalidade do diferencial de alíquotas do ICMS. O Supremo Tribunal Federal não só modulou os efeitos da decisão para 2022, como o voto do Min. Luís Roberto Barroso clama por edição de lei complementar nas vias legais para a continuação de cobrança do tributo que, naquele momento, era inconstitucional e continuava sendo devido.

Além disso, a questão orçamentária de que a falta de modulação causaria danos de mais de 9 (nove) bilhões aos cofres públicos, impondo a aplicação do instituto para garantir a segurança jurídica, foi utilizado pelos Ministros em diversos momentos dos votos.

É evidente, portanto, que a segurança financeira, ao menos nos dias de hoje, tem paridade igualitária à segurança jurídica no entendimento do Supremo Tribunal Federal, que sob o pretexto de garantir o funcionamento do Estado, acaba por contrariar os princípios constitucionais com interpretações que levam os jurisdicionados a acreditarem que se trata, única e exclusivamente, de questões financeiras.

Não menos importante, é necessário frisar que a aplicação da modulação dos efeitos às decisões a pedido da Fazenda Pública dá aval para que o poder legislativo edite normas a bel prazer, sabendo que a inconstitucionalidade não trará danos ao erário, ao menos em referência aos valores que já foram recolhidos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve a intenção de analisar as decisões proferidas no Supremo Tribunal Federal que tratam de direito tributário no período pandêmico, em especial acerca da motivação da aplicação do instituto da modulação dos efeitos.

A análise dos princípios aplicados à Constituição demonstra que a intenção do legislador constituinte foi dar caráter nulo às decisões em que fosse declarada a inconstitucionalidade de uma norma, sob o pretexto de que elas jamais poderiam ter produzido efeitos.

Com base no direito comparado e posterior positivação, a Lei nº 9.868/99 adiciona à legislação brasileira a possibilidade de que o Supremo Tribunal Federal decida acerca da aplicação de marcos temporais para a validade da declaração de inconstitucionalidade de uma norma. Tal concepção se demonstra lastreada em jurisprudência americana e alemã que, por necessidade de manter o sistema jurídico da melhor forma, adotaram a modulação temporal dos efeitos das decisões.

Ainda assim, demonstra-se evidente pelo texto da referida lei que o legislador tinha a intenção de garantir que a modulação dos efeitos seria utilizada nos casos em que a segurança jurídica se demonstrasse afetada pela sua não aplicação e/ou pelo excepcional interesse social, que corroboraria os argumentos da Corte Suprema sobre a aplicação pontual do tema.

Nas decisões que aparentam ter caráter orçamentário para definição, o princípio da segurança jurídica tem caráter permissivo as interpretações que oscilam entre a defesa financeira daqueles que enfrentarão os gastos com o ressarcimento ao erário ou o contrário, no sentido de defender os cofres públicos de infinitas restituições e compensações.

Essa concepção não parece coadunar com a doutrina citada no presente trabalho, tendo em vista que a Constituição pretende defender os interesses do elo mais fraco das relações jurídicas

com o princípio comentado, não havendo motivo para realização de sua aplicação em favor do Estado, que, frise-se, é quem edita as normas aplicadas.

Nota-se que a Corte Suprema não determina padrões de temporalidade para a utilização da aplicação da modulação dos efeitos, podendo haver, sem grandes explicações para as motivações, a aplicação do modelo *ex nunc* e *pro futuro*. Essas aplicações acabam por causar justamente o contrário do que pretende a Corte Suprema, incitando a insegurança já aguardada pelos contribuintes. Em outras palavras, a falta de declaração que pode ser minimamente aguardada por quem pleiteia os direitos acaba por ferir o princípio da legítima expectativa daqueles que recolheram tributos declarados inconstitucionais.

Isso causa estranheza àqueles que são profissionais da área do direito tributário, uma vez que a falta de garantias acaba por incitar a judicialização de diversas ações por medo da aplicação da modulação dos efeitos aos que ainda não ingressaram no Judiciário. Gera-se exatamente o contrário da intenção do Supremo Tribunal Federal, que é justamente a diminuição do número de litígios sobre temas que tem decisões firmes a seu respeito.

Não só isso, a grande demanda da máquina pública do Poder Judiciário acaba por inflar os números de casos que precisam ser julgados, impossibilitando que os Ministros realizem os julgamentos em um período curto (ainda que as sessões virtuais tenham dado celeridade), fazendo com que ainda mais contribuintes que tiveram acesso às informações das outras causas análogas ingressem ao Judiciário para pleitear seus direitos.

Dessa forma, é possível compreender que o Supremo Tribunal Federal vê a segurança financeira estatal como parte integrante que deve ser garantida pela segurança jurídica, bem como o excepcional interesse social como a necessidade de o Poder Judiciário garantir ao Estado que possa continuar com a prestação dos serviços constitucionalmente definidos, assim como compreende que tais princípios também podem ser utilizados a favor do Estado, em dissonância da concepção de que a segurança jurídica foi aplicada à Constituição para defesa do ordenamento e, em especial, do contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

Estatísticas de pauta. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pautainicio>>. Acessado em 27.05.2021.

TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Valores e princípios constitucionais tributários – Volume II**. Rio de Janeiro: Renovar. 2005.

ROCHA. Sérgio André. “**O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?**” In: Grandes questões atuais de direito tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

Acervo do STF em 2021. **Supremo Tribunal Federal**, 2021. Disponível em: <<https://transparencia.stf.jus.br/single/?appid=e554950b-d244-487b-991d-abcc693bfa7c&sheet=9123f27b-bbe6-4896-82ea-8407a5ff7d3d&theme=simplicity&select=clearall>>. Acessado em 23.05.2021.

CARRO. Rodrigo. Número de julgamentos tributários no STF cresce na pandemia. **Valor Econômico**, 2021. Disponível em: <

BARROSO, L.R; BARBOSA. M.V.C. “**Direito tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro**”. In: Universitas Jus, v. 27. Brasília: UniCEUB. 2016.

Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999.

BARROSO. **Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Ed. Saraiva. 2016

MARTINS. Ives Gandra da Silva; MENDES. Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade. Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo. Saraiva, 2007.

DA SILVA. Virgílio Afonso. **Direito Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Edusp, 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 78.209/SP**. Min. Rel. ALIOMAR BALEEIRO. Julgado em 04.06.1974. D.J. 11.10.1974.

DERZI. Misabel de Abreu Machado. **Modificações de Jurisprudência no Direito Tributário. Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar** São Paulo: Ed. Noeses. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP**. Min. Rel. MAURÍCIO CORÊA. Julgado em 24.03.2002. D.J. 06.06.2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 556.664-1/RS**. Min. Rel. GILMAR MENDES. Julgado em 12.06.2008. D.J. 14.11.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP**. Min. Rel. MAURÍCIO CORRÊA. Julgado em 23.04.2004. D.J. 07.05.2004.

Informativo do Supremo Tribuna Federal nº 463. **Supremo Tribunal Federal**, 2007. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo463.htm> > Acessado em 11.09.2021.

Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706**. Min(a). Rel(a). CÁRMEM LÚCIA. Julgado em 13.05.2021. D.J. 12.08.2021.

TORRES. Heleno Taveira. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. Edusp.

CARVALHO. Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

RIBEIRO. Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte. Rio de Janeiro**. Editora Lumens Juris. 2008.

ARMENTO. Daniel. **Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte, Ed. Fórum. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237-4**. Min Rel. Joaquim Barbosa. Julgado em 18.09.2007. D.J. 26.10.2007.

GONÇALVES. William Couto. **Garantismo, Finalismo e Segurança Jurídica no Processo Judicial de Solução de Conflitos**. São Paulo. Ed. Lumen Juris. 2004.

PAULSEN. Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre. Editora do Advogado. 2006

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros Editores. São Paulo. 2011

LODI. Ricardo Ribeiro. **A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte**, p. 09. Disponível em:

https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40806845/A_Protecao_da_Confianca_do_Contribuente.pdf?1450441724=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DA_Protecao_da_Confianca_Legitima_do_Cont.pdf&Expires

[es=1634424482&Signature=NeC2HCvbUBYdMa2XXf62rtoa-XWcRWSqEww2oOeUki9zSptZGFc8096nCu~IX6gBry0IOMnd5NIYa7Wx80GM4SNpQnyJahZM6x3a8QKvUH8ZrSY2sj7rOa5nfcioyepK6alSIAIghNHkS0qf6BpvLea1TW3~gP4Pf4I9A6xH02p~yeyQt5ExQ3wK4nWPmQujhainjn1plSj02edmob7mVAI468bdTIaisKFAEu~~wHYkmcAXAB~v6I5-K3yi9oVq7rMMq3jfZSCqilq~gQzzMhxntEp9ssDJLG9y~cyll4vBfTjPlmx~B4olZI0ipbROfcING34YiNBBUGegATFgemg_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://www.receita.fazenda.gov.br/portal/contato/contato.jspx?es=1634424482&Signature=NeC2HCvbUBYdMa2XXf62rtoa-XWcRWSqEww2oOeUki9zSptZGFc8096nCu~IX6gBry0IOMnd5NIYa7Wx80GM4SNpQnyJahZM6x3a8QKvUH8ZrSY2sj7rOa5nfcioyepK6alSIAIghNHkS0qf6BpvLea1TW3~gP4Pf4I9A6xH02p~yeyQt5ExQ3wK4nWPmQujhainjn1plSj02edmob7mVAI468bdTIaisKFAEu~~wHYkmcAXAB~v6I5-K3yi9oVq7rMMq3jfZSCqilq~gQzzMhxntEp9ssDJLG9y~cyll4vBfTjPlmx~B4olZI0ipbROfcING34YiNBBUGegATFgemg_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)>. Acessado em 18.09.2021.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 313, de 19 de março de 2020.

BACELO. Joice. Supremo aplica modulação a pouco casos tributários. **Valor Econômico**, 2019. Disponível em: < <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/18/supremo-aplica-modulacao-a-poucos-processos-tributarios.ghtml>> Acessado em 25.09.20.21.

SALTO. Felipe. **Nota Técnica nº 48: Simulação para a retirada do ICMS da base do PIS e da COFINS.** Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/589508/NT48.pdf>>. Acessado em 16.10.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**. Min. Rel. MARCO AURÉLIO. Julgado em 24.02.2021. D.J. 03.03.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.111/RJ**. Min. Rel. Alexandre de Moraes. Julgado em 22.05.2020. D.J. 10.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.074 /RR**. Min(a). Rel(a). Rosa Weber. Julgado em 22.05.2020. D.J. 10.07.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 605.552/RS**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 04.08.2020. D.J. 06.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5481/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 12.03.2021. D.J. 12.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Emb. Dec. no Recurso Extraordinário nº 669.196/DF**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 07.04.2021. D.J. 07.05.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF**. Min(a). Rel(a). Marco Aurélio. Julgado finalizado em 24.02.2021. D.J. 25.05.2021.

AMORIM. Felipe. **Senado aprova Difal do ICMS e projeto vai à sanção presidencial**. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/senado-aprova-difal-do-icms-e-projeto-vai-a-sancao-presidencial-20122021>> Acessado em 01.01.2022.

BONFANTI. Cristiane; MENGARDO. Bárbara. **Difal de ICMS: sem sanção em 2021, advogados defendem cobrança apenas para 2023**. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-de-icms-regra-valeria-2022-04012022>> Acessado em 18.01.2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 628.075/RS**. Min(a). Rel(a). Marco Aurélio. Julgado em 18.08.2020. D.J. 01.10.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108/SP**. Min(a). Rel(a). Dias Toffoli. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 20.04.2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 630.137/RS**. Min(a). Rel(a). Roberto Barroso. Julgado finalizado em 26.02.2021. D.J. 12.03.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.576/SP**. Min(a). Rel(a). Roberto Barroso. Julgado finalizado em 02.08.2021. D.J. 10.09.2021.

ÁVILA. Humberto. Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres. **A inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS**. Malheiros Editores. São Paulo. 2015.

DERZI. Misabel Abreu Machado. Direito e Economia. O Direito ao Desenvolvimento Integral, Financeirização da Economia e Endividamento Público. **Segurança jurídica e proteção da confiança: incentivos fiscais para o desenvolvimento e a capitalização das empresas**. Napoli, Itália. 2020.

Complexidade tributária é uma das causas da baixa competitividade brasileira. **FERCOMÉRCIO SP**. Disponível em: <<https://www.fecomercio.com.br/noticia/complexidade-tributaria-e-uma-das-causas-da-baixa-competitividade-brasileira#:~:text=Complexidade%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20uma%20das%20causas%20da%20baixa%20competitividade%20brasileira,-Segundo%20relat%C3%B3rio%20Doing&text=De%20acordo%20com%20o%20relat%C3%B3rio,de%20neg%C3%B3cios%20favor%C3%A1vel%20ao%20empreendedorismo.>> Acessado em 17.01.2022.

Justiça em número 2021. **Conselho Nacional de Justiça**, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>> Acessado em 17.01.2022.