

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GABRIELA RUSTIGUER FERRAZ

A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

SÃO PAULO

2024

GABRIELA RUSTIGUER FERRAZ

A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DE EFEITOS DAS DECISÕES DO  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA  
SEGURANÇA JURÍDICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à  
obtenção de título de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Ricardo Cunha Chimenti

SÃO PAULO  
2024

GABRIELA RUSTIGUER FERRAZ

A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL  
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à  
obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovado(a) em \_/\_/\_

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador (a): Ricardo Cunha Chimenti

---

Examinador (a): Fulvia Helena de Gioia

---

Examinador (a): Denis Sarak

SÃO PAULO  
2024

Ao Senhor Deus que me deu a vida e a salvação  
por meio de seu Filho Jesus Cristo. Que a minha  
vida seja um eterno louvor.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, o dono de toda a sabedoria e conhecimento que, por seu infinito amor e misericórdia, me sustentou até aqui.

Agradeço à minha mãe, Meire, a primeira advogada tributarista que eu conheci. Se eu alcançar metade do seu conhecimento, estarei contente. Obrigada por todo apoio e ensinamento de sempre.

Agradeço também ao meu pai, Claudio, que se dedicou para prover o estudo para mim. Sem isso, o encerramento deste curso não seria possível. Obrigada por toda ajuda e suporte.

Agradeço especialmente ao meu noivo, Leonardo, que esteve ao meu lado desde primeiro dia de aula na faculdade até o dia de hoje, me apoiando em todas as coisas. Sem o seu amor e companheirismo nada disso seria possível.

De modo especial, agradeço aos meus avós, Neusa e Luiz, que infelizmente partiram sem ver o encerramento deste ciclo. As saudades serão eternas, assim como as lembranças do amor, cuidado e carinho.

Agradeço também às minhas colegas de faculdade que viveram as alegrias e as agruras da graduação comigo. Guardarei sempre as boas memórias em meu coração.

Agradeço às minhas amigas Ana Carolina e Ana Sara que, de modo especial, estiveram ao meu lado neste momento de conclusão de curso. Partilhar esta fase com vocês foi muito importante para mim. Obrigada pela companhia e por todo auxílio.

Agradeço aos meus colegas de trabalho do escritório Dias e Pamplona Advogados que tanto me apoiaram e ensinaram. Cada um de vocês contribuiu com o encerramento deste curso e, principalmente, com a minha paixão pelo Direito Tributário. Obrigada pelo ambiente sempre acolhedor e por todo o aprendizado durante esses anos.

Agradeço a todos os amigos, familiares e irmãos que me acompanharam e torceram por mim na caminhada jurídica. O apoio de vocês foi essencial para o encerramento deste ciclo.

Por fim, agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Ricardo Cunha Chimenti que brilhantemente me conduziu na elaboração do presente trabalho. Seus ensinamentos foram fundamentais nessa jornada. Espero encontrá-lo nos tribunais.

*“Teu dever é lutar pelo Direito, mas se um dia encontrares o Direito em conflito com a Justiça, luta pela Justiça.”*

*Eduardo Juan Couture*

## **RESUMO**

O presente trabalho dedica-se a analisar o instituto da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária à luz do princípio constitucional da segurança jurídica. Para isso, passar-se-á, em primeiro plano, à análise do princípio da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro e na seara tributária. Em seguida, compreenderemos a técnica da modulação de efeitos das decisões judiciais e sua relevância para o Direito Tributário. Por fim, analisaremos o Tema 881 do STF à luz da segurança jurídica, buscando entender a aplicabilidade da modulação dos efeitos das decisões judiciais da Suprema Corte em matéria tributária. A justificativa para o estudo é a de que o assunto da modulação de efeitos ainda é tema controverso no campo jurídico, necessitando de pesquisa que vise atingir uma compreensão adequada do mencionado instituto, de modo a zelar pela segurança jurídica e a manutenção do Estado Democrático de Direito. A metodologia utilizada será a jurídico-interpretativa e o método dedutivo, a partir de um estudo bibliográfico e documental, a exemplo de doutrina, legislação, jurisprudência, teses e artigos elaborados sobre o tema.

**Palavras-chave:** segurança jurídica, modulação de efeitos, Supremo Tribunal Federal, direito tributário.

## **ABSTRACT**

The present study aims to analyze the institute of the modulation of effects of decisions of the Brazilian Federal Supreme Court in tax matters in light of the constitutional principle of legal certainty. To this end, we will first analyze the principle of legal certainty in the Brazilian legal system and in the tax field. Next, we will understand the technique of the modulation of effects of judicial decisions and its relevance to Tax Law. Finally, we will analyze STF Theme 881 in light of legal certainty, seeking to understand the applicability of the modulation of effects of judicial decisions of the Supreme Court in tax matters. The justification for the study is that the subject of modulation of effects is still controversial in the legal field, requiring research aimed at achieving an adequate understanding of the mentioned institute, in order to safeguard legal certainty and the maintenance of the Democratic Rule of Law. The methodology used will be juridical-interpretative and deductive, based on a bibliographical and documentary study, including doctrine, legislation, jurisprudence, theses, and articles written on the subject.

**Keywords:** legal certainty, modulation of effects, Brazilian Federal Supreme Court, tax law.



## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....</b>	<b>9</b>
2.1. O princípio da segurança jurídica no ordenamento brasileiro.....	9
2.2. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária.....	19
<b>3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>29</b>
3.1. O instituto da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro.....	29
3.2 Reflexões acerca da modulação de efeitos e sua aplicação em casos concretos.....	33
<b>4. APLICAÇÃO AO CASO - UMA ANÁLISE DO TEMA 881 DO STF.....</b>	<b>45</b>
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>46</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho destina-se a analisar como surgiu a modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro e investigar a sua relação com o princípio da segurança jurídica.

Além disso, busca-se investigar se a técnica da modulação de efeitos atende ao princípio constitucional da segurança jurídica e o seu impacto nas decisões em matéria tributária.

Por fim, passaremos à análise do Tema 881 do STF, visando compreender a relativização da coisa julgada e a modulação de efeitos no caso em questão, bem como a sua relação com a segurança jurídica e o Estado Democrático de Direito.

A presente monografia foi pensada tendo em vista que a modulação de efeitos ainda é tema controverso no mundo jurídico, ensejando uma série de discussões que perpassam os princípios constitucionais fundamentais.

Para a elaboração da pesquisa utilizar-se-á da metodologia jurídico-interpretativa e do método dedutivo, a partir de um estudo bibliográfico e documental, a exemplo de doutrina, legislação, jurisprudência, teses e artigos elaborados sobre o tema.

O que se busca atingir com a presente pesquisa é a elaboração de um trabalho que analise a modulação de efeitos das decisões judiciais em matéria tributária e sua relação com o princípio basilar da segurança jurídica, de modo a verificar se este instituto garante a efetivação do referido princípio e a manutenção do Estado Democrático de Direito.

## 2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

### 2.1. O princípio da segurança jurídica no ordenamento brasileiro

A Constituição Federal de 1988 consagrou como modelo de Estado o Estado Democrático de Direito, tendo como seu primado a soberania popular.

Logo em seu preâmbulo, a CF/88<sup>1</sup> institui o Estado Democrático que se destinará a assegurar “*o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.*”

Em sequência, alude o art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a cidadania e o pluralismo político. No parágrafo único do mencionado artigo, novamente tem-se a menção à vontade popular, sendo esta a fonte do poder político exercido pelos representantes eleitos.

A expressão “Estado Democrático de Direito” revela duas características presentes no Estado Constitucional Brasileiro, quais sejam, o Estado de Direito e o princípio democrático. Por ser Estado de Direito, há supremacia da legalidade, exercida por meio de um sistema de normas hierarquicamente dispostas que vinculam toda a sociedade, de modo a coibir as discricionariedades dos governantes, visto que todos, inclusive a Administração Pública, estão obrigados ao cumprimento da lei.

Por outro lado, o princípio democrático demonstra o papel da soberania popular no desenvolvimento do Estado. Quanto a isso, explica Alexandre de Moraes<sup>2</sup>:

O Estado Democrático de Direito, caracterizador do Estado Constitucional, significa que o Estado se rege por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e às garantias fundamentais que é proclamado, por exemplo, no caput do art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil, que adotou, igualmente, em seu parágrafo único, o denominado princípio democrático ao afirmar que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, para mais

---

<sup>1</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 abr. 2024.

<sup>2</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774944. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774944/>. Acesso em: 02 mai. 2024.

adiante, em seu art. 14, proclamar que “a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I – plebiscito; II – referendo; III – iniciativa popular”.

Assim, o princípio democrático exprime fundamentalmente a exigência da integral participação de todos e de cada uma das pessoas na vida política do país, a fim de garantir o respeito à soberania popular.

Nesse diapasão, o doutrinador José Afonso da Silva, em seu livro “Curso de Direito Constitucional Positivo”<sup>3</sup> elenca os princípios concernentes ao Estado Democrático de Direito, quais sejam: (i) o princípio da constitucionalidade, que estabelece que o Estado Democrático de Direito tem como fundamento uma Constituição rígida e emanada da vontade popular que vincula toda a sociedade; (ii) o princípio democrático, em que há a presença de uma democracia pluralista e representativa, nos termos do art. 1º da CF/88; (iii) o sistema de direitos individuais estabelecidos na Constituição; (iv) o princípio da justiça social estabelecido no art. 170, *caput* da CF; (v) o princípio da isonomia, disposto no art. 5º, *caput* e I, da CF; (vi) princípio da separação de poderes e independência do juiz (arts. 2º e 95 da CF); (vii) princípio da legalidade (art. 5º, II da CF) e; (viii) princípio da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI a LXXIII).

Destaca-se dos princípios acima mencionados o princípio da segurança jurídica. No entendimento de José Afonso da Silva, a segurança jurídica constitui característica fundamental do Estado Democrático de Direito.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal a segurança jurídica é um subprincípio do Estado de Direito. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes, ela possui “valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material”<sup>4</sup>

Nessa mesma perspectiva, explica o doutrinador André Ramos Tavares<sup>5</sup>:

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª edição. 2005. Malheiros. p. 122  
<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Medida Cautelar 2900/RS**. Ação cautelar inominada. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. 2. Decisão monocrática concessiva. Referendum da Turma. 3. Existência de plausibilidade jurídica da pretensão e ocorrência do periculum in mora. 4. Cautelar, em questão de ordem, referendada. Requerente: Roberta de Leon Valiente. Requerido: Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. 1 de agosto de 2003. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86525>>. Acesso em: 02 abr. 2024.

<sup>5</sup> TAVARES, André R. **Curso de direito constitucional**. SRV Editora LTDA, 2023. *E-book*. ISBN 9786553625792. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553625792/>. Acesso em: 10 mai. 2024.

Como primeira “densificação” do princípio da segurança jurídica, tem-se: i) a necessidade de certeza, de conhecimento do Direito vigente, e de acesso ao conteúdo desse Direito; ii) a calculabilidade, quer dizer, a possibilidade de conhecer, de antemão, as consequências pelas atividades e pelos atos adotados; iii) a estabilidade da ordem jurídica.

Conforme o pensamento do doutrinador, o princípio da segurança jurídica baseia-se na necessidade de previsibilidade para a estabilidade da ordem jurídica. Isto significa que, embora o Direito sofra modificações com o tempo, há que se garantir o mínimo de confiabilidade no sistema vigente.

De modo semelhante, aduzem MARINONI e MITIDIERO<sup>6</sup> que um dos fundamentos do Estado Constitucional é a segurança jurídica, estando prevista entre o rol dos direitos fundamentais disposto no art. 5º da Constituição Federal. Assim, embora o princípio não seja expressamente mencionado, trata-se de direito fundamental, visto que a Constituição alude, por exemplo, que o legislador não pode violar a coisa julgada (art. 5º, XXXVI) (MARINONI e MITIDIERO, 2024, p. 415).

Nessa toada, verifica-se que a Constituição Federal de 1988 alçou ao caráter de cláusula pétrea as garantias processuais fundamentais que visam a concretização do princípio da segurança jurídica, o que demonstra a essencialidade deste princípio para a construção de uma sociedade baseada na justiça e na proteção dos direitos individuais e sociais.

O direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, resguardados pelo inciso XXXVI do art. 5º da CF, englobam a previsibilidade necessária à ordem jurídica. Nesse sentido, não se pode admitir que o legislador ordinário, em sua competência para a instituição de leis, viole o que já foi garantido seja por meio de ato jurídico privado ou de decisão judicial transitada em julgado.

Nas lições de Clarisier Azevedo de Moraes<sup>7</sup> no livro “Comentários à Constituição Federal de 1988”, a preservação do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada

---

<sup>6</sup> SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. Editora Saraiva, 2024. *E-book*. ISBN 9788553621163. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621163/>. Acesso em: 24 abr. 2024.

<sup>7</sup> AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Grupo GEN, 2009. *E-book*. ISBN 978-85-309-3831-4. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 02 mai. 2024.

visa, essencialmente, à garantia das situações jurídicas consolidadas. Isto é, para que a lei não atinja fatos pretéritos, causando instabilidade e insegurança (MORAES, 2009).

Neste ponto, a conceituação de ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada faz-se essencial para compreensão dos institutos e de seu papel na manutenção da segurança jurídica e da ordem social.

Explica o art. 6º, §1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”)<sup>8</sup> que o ato jurídico perfeito é aquele “já consumado segundo a lei vigente ao tempo ao qual se efetuou”.

A pesquisadora Regina Maria Macedo Nery Ferrari<sup>9</sup> elucida que o ato jurídico perfeito é o ato consumado de acordo com a lei que regia a matéria quando se realizou, sendo esta situação inalterável. Nas palavras da autora, o ato jurídico perfeito não precisa da realização de outros elementos, pois é ato acabado, nos termos da legislação vigente (FERRARI, 2007, p. 212).

O direito adquirido, conforme define o §2º do art. 6º da LINDB, “*é aquele que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.*”

Leciona o doutrinador Uadi Lammêgo Bulos<sup>10</sup> que o direito adquirido é aquele que já se incorporou ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de tal forma que que nem lei nem fato posterior possam alterar situação jurídica já consolidada (BULOS, 2023, p. 347).

Nesse seguir, tem-se a ideia de coisa julgada, também protegida pelo inciso XXXVI do art. 5º da CF.

A coisa julgada conceitua-se como a decisão judicial que já não comporta recurso (LINDB, art. 6º, §3º). Nesse ponto, cabe diferenciar as noções de coisa julgada material e coisa julgada formal.

---

<sup>8</sup> BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, 09 set. 1942.

<sup>9</sup> FERRARI, Maria Macedo Nery. **O Ato Jurídico Perfeito e a Segurança Jurídica no Controle da Constitucionalidade**. Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional ISSN 1138-4824, núm. 11, Madrid (2007), págs. 195-242

<sup>10</sup> BULOS, Uadi L. **Curso de direito constitucional**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624818. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624818/>. Acesso em: 24 abr. 2024.

Conforme disciplina o art. 502 do CPC, a coisa julgada material é “*a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso*”. Em outras palavras, a coisa julgada material constitui-se na imutabilidade da decisão judicial já atingida pela preclusão.

Alude Nelson Nery Júnior<sup>11</sup> que a coisa julgada material somente ocorre quando a sentença de mérito for alcançada pela preclusão, ou seja, a coisa julgada formal é pressuposto para que ocorra coisa julgada material.

Nesse sentido, elucida Araken de Assis<sup>12</sup> que, uma vez que a sentença transitou em julgado, sendo esgotadas as possibilidades de recurso, ela se torna indiscutível no próprio processo (Assis, 2022). Diz-se no próprio processo, pois há possibilidade de rediscussão da matéria por meio de ação própria, qual seja, a ação rescisória, observados os requisitos previstos no art. 966 do CPC.

Assim, pode-se concluir que a coisa julgada formal se refere ao momento em que se opera o trânsito em julgado. O aspecto observado é o aspecto procedimental, no sentido de que, uma vez que decorrido o prazo para recurso e certificado o trânsito em julgado, há coisa julgada formal.

Por outro lado, observa-se o aspecto material, de modo que a decisão de mérito impossibilita que a matéria torne a ser discutida no âmbito do Poder Judiciário, isso em razão da proteção à coisa julgada.

É evidente que a Constituição protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada para fins de preservar a segurança jurídica, não se permitindo a alteração de fatos já consolidados, garantindo-se a estabilidade da ordem social.

Nota-se, neste ponto, que o princípio da segurança jurídica é atingido por meio da concretização de outros princípios que resultam na estabilidade da ordem social, como por exemplo, o princípio da legalidade.

---

<sup>11</sup> NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**: processo civil, penal e administrativo. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2016. 464 p. ISBN 9788520361191.

<sup>12</sup> ASSIS, Araken. § 41.º Direito à Publicidade do Processo In: ASSIS, Araken. **Processo Civil Brasileiro** - Vol. I - Ed. 2022. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2022.

O princípio da legalidade, disposto no art. 5º, II também está assentado sobre a noção de Estado de Direito, em que a lei é a fonte dos direitos e deveres de uma sociedade.

Assim, o princípio da legalidade serve à segurança jurídica na medida que proporciona à população a certeza de que qualquer obrigação a ela imposta deve decorrer de previsão legal, passando por um rígido processo legislativo que dependerá da decisão dos representantes eleitos pelo voto popular.

Em vista disso, pode-se perceber que a Constituição Federal previu muitos princípios processuais que, ao serem aplicados, resultam na efetivação da segurança jurídica. Estes princípios também perfazem a legislação infraconstitucional, dando maior aplicabilidade ao *quantum* positivado na Carta Maior.

O art. 1º do CPC<sup>13</sup> dispõe que o processo civil será interpretado conforme os valores e os princípios constantes na Constituição Federal. Depreende-se a partir disto que as garantias processuais previstas no art. 5º da CF servirão como norte para a interpretação das demais normas do processo civil.

É neste contexto, então, que surge a primeira garantia a ser destacada no âmbito do processo civil, qual seja, o devido processo legal.

Alude o inciso LIV do art. 5º da CF que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Nesse ponto, leciona Cassio Scarpinella Bueno<sup>14</sup>:

O processo deve ser devido porque, em um Estado Constitucional, não basta que o Estado atue de qualquer forma, mas deve atuar de uma específica forma, de acordo com regras preestabelecidas e que assegurem, amplamente, que os interessados na solução da questão levada ao Judiciário exerçam todas as possibilidades de acusação e de defesa e, mais amplamente, de participação e de influência que lhe pareçam necessárias para o proferimento da decisão. O princípio do devido processo constitucional, nesse contexto, deve ser entendido como o princípio regente da atuação do Estado-juiz, desde o instante em que ele é provocado, rompendo com a inércia característica da jurisdição.

---

<sup>13</sup> BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>14</sup> BUENO, Cassio S. **Curso sistematizado de direito processual civil**. v.1. Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553620791. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620791/>. Acesso em: 18 abr. 2024.



O devido processo legal assegura que o Estado não aja de forma arbitrária, devendo submeter-se ao regramento processual, de modo a possibilitar a defesa para qualquer das partes envolvidas na lide. Nos termos da Constituição de 1988, nenhuma autoridade está autorizada a violar a liberdade ou os bens de alguém sem antes passar por um processo formal que se encerra com o pronunciamento do Poder Judiciário.

Com efeito, o devido processo legal constitui-se princípio basilar do processo civil do qual decorrem todos os outros princípios, como, por exemplo, a ampla defesa e o contraditório.

O direito à ampla defesa, positivado no inciso LV do art. 5º da Constituição garante aos litigantes o direito à plena argumentação com relação às questões de fato e de direito, de modo que estes possuem a oportunidade de produzirem todas as provas admitidas no âmbito do processo civil para fins de fundamentação de sua defesa.

No entendimento de Guilherme César Pinheiro<sup>15</sup>:

“Diante de tudo isso e em perspectiva teórica e abrangente, a amplitude de exercício do direito de defesa reclama a oferta de meios técnico- - jurídicos em prazos adequados para reflexão crítica e posterior refutação e fiscalização do conteúdo das normas jurídicas produzidas no processo legislativo e dos atos postulatórios, probatórios e decisórios praticados nos processos judiciais, tendo em vista a correção normativa do ordenamento jurídico.”

Nesse sentido, a ampla defesa é a garantia de que a parte poderá produzir qualquer prova, desde que lícita, para fins de comprovar suas alegações.

Ainda, a ampla defesa relaciona-se com o direito ao duplo grau de jurisdição, visto que a redação do inciso LV do art. 5º da CF deixa claro que a garantia à ampla defesa abarca os meios e recursos a ela inerentes.

Nas palavras de Carolina Alves de Souza<sup>16</sup>, o duplo grau de jurisdição decorre da estrutura constitucional adotada pelos tribunais brasileiros, do devido processo legal e da ampla

---

<sup>15</sup> PINHEIRO, Guilherme César. **Fundamentos teóricos e aspectos técnicos do direito à ampla defesa.** Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 99-115, jan./mar. 2022. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril\\_v59\\_n233\\_p99](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p99)

<sup>16</sup> Lima, Carolina Alves de Souza. **O princípio constitucional do duplo grau de jurisdição.** Manole. 2004. Disponível em:

defesa (LIMA, 2004, p. 84). Ou seja, o princípio do duplo grau de jurisdição está calcado na noção de ampla defesa, posto que esta envolve também a ampla possibilidade de recorrer de uma decisão judicial, tudo nos termos delineados pelo Código de Processo Civil, devendo-se observar o regramento quanto à via recursal adequada e aos prazos processuais.

O princípio do contraditório, assim como a ampla defesa, tem como fundamento o Estado Democrático de Direito e a ideia de segurança jurídica.

O doutrinador Luiz Fux<sup>17</sup> leciona que a ideia tradicional de princípio do contraditório é a de que este constitui-se como garantia de ciência de ambas as partes dos atos e termos do processo, facultando a elas a possibilidade de manifestação a respeito. Nesse sentido, o autor estabelece que qualquer processo que viole o contraditório está eivado de ilegalidade. (FUX, 2023, p.58)

Na mesma linha, ensinam WAMBIER e TALAMINI<sup>18</sup> que o contraditório implica na paridade de tratamento e a bilateralidade de audiência, isto é, deve-se dar às partes ciência de todos os atos processuais, permitindo que elas se manifestem sobre todas as alegações trazidas aos autos (WAMBIER e TALAMINI, 2016, p.77).

O contraditório está positivado tanto no art. 5º, LV da CF quanto nos artigos 7º, 9º, caput e 10º do CPC/15<sup>19</sup> abaixo colacionados.

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

---

[https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=EvUSjJgXXnoC&oi=fnd&pg=PA11&dq=duplo+grau+de+jurisd%C3%A7%C3%A3o&ots=lqeCi6yr\\_0&sig=72DWLnW\\_EJNkRn0kFQADeTQ0aRM#v=onepage&q=duplo%20grau%20de%20jurisd%C3%A7%C3%A3o&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=EvUSjJgXXnoC&oi=fnd&pg=PA11&dq=duplo+grau+de+jurisd%C3%A7%C3%A3o&ots=lqeCi6yr_0&sig=72DWLnW_EJNkRn0kFQADeTQ0aRM#v=onepage&q=duplo%20grau%20de%20jurisd%C3%A7%C3%A3o&f=false). Acesso em: 23/04/2024.

<sup>17</sup> FUX, Luiz. **Curso de Direito Processual Civil**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559648474.

Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648474/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

<sup>18</sup> WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de Processo Civil: teoria geral do processo**. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2018. ISBN 9788553210350.

Alude o art. 7º que, no âmbito do processo civil, deve ser assegurada às partes a paridade de tratamento, cabendo ao magistrado zelar pela efetivação do contraditório.

Com relação a isso, explica o doutrinador Luiz Marinoni<sup>20</sup> que o só é possível considerar um processo justo se as partes dispuserem de iguais oportunidades e dos mesmos meios para participar da lide. Ou seja, se dispõem das mesmas armas, dispõem também de paridade de tratamento. No entendimento de Marinoni, esta exigência se projeta sobre o legislador e sobre o juiz, pois há dever de estruturação e condução do processo com respeito ao direito à igualdade e à paridade de tratamento. Esta igualdade é pressuposto para a efetivação do direito ao contraditório (MARINONI, 2023).

É nesse sentido o que aduz José Medina em seu livro “Curso de Processo Civil”<sup>21</sup>:

Como uma das consequências do princípio, o órgão jurisdicional não pode proferir decisão com surpresa para as partes. Reconhece-se que, mesmo em se tratando de temas a respeito dos quais deva o juiz manifestar-se ex officio, deve o órgão jurisdicional, atento ao princípio do contraditório, ouvir a parte interessada, evitando-se, com isso, a prolação de “decisão surpresa” para a parte, o que não se coadunaria com o princípio do contraditório.

Conclui-se, a partir do entendimento acima referenciado que a vedação a decisão surpresa é também uma consequência do princípio do contraditório, tendo em vista que os magistrados não estão autorizados à decidir sobre fatos e fundamentos aos quais as partes não tiveram ciência e oportunidade de se manifestar.

A redação do art. 9º do CPC é clara ao dizer que, antes de proferir decisão contra qualquer das partes do processo, o magistrado deve dar a oportunidade para que a parte seja ouvida. Nesse sentido, vê-se de modo evidente o papel do juiz na manutenção do contraditório durante o curso do processo, não se podendo admitir decisões proferidas de ofício, em violação à isonomia e à vedação da decisão surpresa.

---

<sup>20</sup> MARINONI, Luiz; ARENHART, Sérgio; MITIDIERO, Daniel. Capítulo I. Das Normas Fundamentais do Processo Civil In: MARINONI, Luiz; ARENHART, Sérgio; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado** - Ed. 2023. São Paulo (SP):Editora Revista dos Tribunais. 2023.

<sup>21</sup> MEDINA, José. 1.Fundamentos do Direito Processual Civil In: MEDINA, José. Curso de Processo Civil - Ed. 2023. São Paulo (SP):Editora Revista dos Tribunais. 2023.

Alinha-se à este entendimento, o julgamento do REsp nº 1824337/CE<sup>22</sup>:

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NCPC. FAMÍLIA. DISSOLUÇÃO DE UNIÃO ESTÁVEL. PERÍODO DE CONVIVÊNCIA. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO COM BASE EM DECISÃO SURPRESA. OFENSA AO ART. 10 DA NCPC CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. Aplicabilidade das disposições do NCPC, no que se refere aos requisitos de admissibilidade do recurso especial ao caso concreto ante os termos do Enunciado Administrativo nº 3, aprovado pelo Plenário do STJ na sessão de 9/3/2016: Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/15 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade na forma do novo CPC.

2. Sentença de parcial procedência mantida pelo acórdão recorrido, definindo até o termo inicial da união estável, que repercutiu na esfera patrimonial dos litigantes, com amparo em fundamentação sobre a qual não se deu oportunidade de manifestação às partes, padece de nulidade e deve ser ineficaz em relação a elas, em virtude da vedação da chamada "decisão surpresa".

**3. O princípio da cooperação e também o da "não surpresa" previstos no art. 10 do NCPC - que são desdobramentos do devido processo legal -, permitem e possibilitam que os sujeitos processuais possam influir concretamente na formação do provimento jurisdicional, garantindo um processo mais justo e isonômico, motivo pelo qual não se pode admitir que a sentença se valha de fatos trazidos pelo Ministério Público local não conhecidos por elas e não submetidos ao contraditório, impondo-lhes notório prejuízo.**

4. Recurso especial provido.

(STJ - REsp: 1824337 CE 2019/0193434-5, Relator: Ministro MOURA RIBEIRO, Data de Julgamento: 10/12/2019, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/12/2019) (grifo meu).

<sup>22</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial 1.824.337/CE**. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NCPC. FAMÍLIA. DISSOLUÇÃO DE UNIÃO ESTÁVEL. PERÍODO DE CONVIVÊNCIA. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO COM BASE EM DECISÃO SURPRESA. OFENSA AO ART. 10 DA NCPC CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO [...]. Recorrente: AMS. Recorrido: VLO. Relator: Min. Moura Ribeiro. 10 de dezembro de 2019. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201901772572&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901772572&dt_publicacao=18/12/2020)>. Acesso em: 10 abr. 2024.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgado acima transcrito, esclareceu que o princípio da não surpresa é um desdobramento do devido processo legal, razão pela qual não se pode permitir que seja proferida decisão com base em fundamentos desconhecidos pelas partes e não submetidos ao contraditório, sob pena de prejuízo.

Consoante o entendimento consolidado do STJ, a não surpresa é princípio basilar do novo modelo de processo civil consagrado pela Lei nº 13.105/2015, servindo aos princípios constitucionais da segurança jurídica e do devido processo legal.

Além destes princípios, há muitos outros que se prestam à manutenção do Estado Democrático de Direito e da segurança jurídica, como por exemplo, o dever de motivação das decisões judiciais, o princípio da isonomia, da celeridade processual, do devido acesso à justiça, entre outros.

No entanto, agora é útil passar à análise do tema da segurança jurídica no âmbito tributário.

## **2.2. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**

Assim como no processo civil, no âmbito tributário, a Constituição Federal elenca uma série de princípios que se relacionam com a segurança jurídica.

Em primeiro plano, é importante esclarecer que o sistema tributário brasileiro é um sistema constitucional, isto porque se fundamenta nas previsões contidas na Carta Maior.

Conforme leciona Regina Helena Costa<sup>23</sup>, a CF/88 é a principal fonte do direito tributário no Brasil, posto que disciplina o sistema tributário nacional (arts. 145 a 162) e delinea a forma que será exercido o poder estatal de exigir tributos (COSTA, 2022, p. 56).

Na mesma linha de raciocínio, ensina Luís Eduardo Schoueri:

É no texto constitucional que se encontra a feição do Estado, prevendo--se, ali mesmo, os meios para seu custeio. Por tal razão, é na Constituição que se verifica a fundamentação jurídica para a própria criação de tributos. É, pois, o instrumento para a conferência de competência tributária.

---

<sup>23</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12 ed. São Paulo: SaraivaJur. 2022.504 p. ISBN 978-65-5362-329-3 (Impresso).

O doutrinador ressalta, ainda, que não basta observar apenas o capítulo relativo ao sistema tributário nacional, devendo-se olhar para todo o texto constitucional em conjunto, com vistas a compreender o escopo normativo tributário constante na Constituição Federal.

É daí que exsurtem os princípios constitucionais tributários que se relacionam com o modelo de Estado Democrático de Direito e com o princípio da segurança jurídica previsto no art. 5º, caput da CF.

Leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup> que há diversos valores constitucionais que operam para concretizar o sobrevalor da segurança jurídica, que são, basicamente, a isonomia, a legalidade e a estrita legalidade, a universalidade da jurisdição, a vedação do emprego do tributo com efeitos confiscatórios, a irretroatividade e anterioridade, bem como a ampla defesa e o devido processo legal.

Inicialmente, destaca-se o princípio da legalidade, disciplinado primeiramente no inciso II do art. 5º da CF/88 que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Quanto a isso, explica Leandro Paulsen<sup>25</sup> que o princípio da legalidade é consequência do Estado de Direito. (PAULSEN, 2023, p. 59).

Assevera Celso Antônio Bandeira de Mello:

“No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37, caput, e 84, IV, da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões. E, aliás, o que convém a um país de tão acentuada tradição autocrática, despótica, na qual o Poder Executivo, abertamente ou através de expedientes pueris — cuja pretensa juridicidade não iludiria sequer a um principiante viola de modo sistemático direitos e liberdades públicas e tripudia a vontade sobre a repartição de poderes. Nos termos do art. 5º, II, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de

---

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 98, p. 159–180, 2003. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em: 2 maio. 2024.

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 25 abr. 2024.

lei”. Aí não se diz “em virtude de” decreto, regulamento, resolução, portaria ou quejandos. Diz-se “em virtude de lei”. Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja. Vale dizer, não lhe é possível expedir regulamento, instrução, resolução, portaria ou seja lá que ato for para coartar a liberdade dos administrados, salvo se em lei já existir delineada a contenção ou imposição que o ato administrativo venha a minudenciar. Além dos arts. 5º, II, e 84, IV, donde resulta a compostura do princípio da legalidade no Brasil, o art. 37 faz sua expressa proclamação como cânone regente da Administração Pública, estatuinto: “A Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”. Portanto, a função do ato administrativo só poderá ser a de agregar a lei nível de concreção; nunca lhe assistirá instaurar originariamente qualquer cerceio a direitos de terceiros. O princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina. Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar e prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis (...).

Pode-se depreender, a partir dos conceitos acima referenciados que o princípio da legalidade, estampado no art. 5º, II da CF, limita a atuação do Estado na medida em que o obriga a agir unicamente com o amparo da lei.

Na seara tributária, o princípio da legalidade é disciplinado no art. 150, I da Constituição Federal que dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

No plano infraconstitucional, alude o art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo

Entende o Supremo Tribunal que o princípio da legalidade tributária constitui verdadeiro direito fundamental do contribuinte, não podendo ser flexibilizado em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas (STF, RE 959.274 AgR, Primeira Turma, 2017).

O princípio da legalidade no âmbito tributário é fundamental para concretização do princípio constitucional da segurança jurídica, isso porque garante ao contribuinte que ele somente terá seu patrimônio afetado pela tributação se houver lei anterior que determine fato gerador, a alíquota e a base de cálculo para o tributo.

Nesse ponto, esclarece Geraldo Ataliba<sup>26</sup>:

Tributo só pode ser criado por lei, tributo só pode ser aumentado por lei, por ato legislativo. Mas, um ato do Poder Legislativo esgotante, exaustivo, que diga tudo que é necessário para que se repute criado um tributo. À Administração, ao Poder Executivo, só deixa a atividade de “cobrar”, que é uma atividade administrativa que, qualquer um, até nós, particulares, podemos exercer. Criar tributo – ou seja, designar legislativamente as hipóteses de incidência tributária e todos os demais ingredientes necessários à quantificação do tributo – só o legislador pode fazer. (...) Esse é o conteúdo do princípio da legalidade. E se, por acaso, o legislador desenhar um tributo e deixar de mencionar explicitamente qualquer de seus dados essenciais, não criou tributo; só mostrou vontade de criar tributo, mas não criou tributo: aquela norma

---

<sup>26</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário, n. 51, jan./mar. 1990, p. 151



não tem eficácia e não pode ser posta em aplicação.

Alinha-se ao entendimento acima transcrito, o ensinamento de Alexandre Macedo Tavares<sup>27</sup> de que sempre que a norma se mostrar incompleta, ou seja, quando deixar de descrever todos os elementos essenciais do tributo, este será inexigível, configurando-se como vício não-suprível pela superveniência de regulamentos *praeter legem* (TAVARES, 2009, p.17).

Nessa toada, a Constituição Federal não apenas determina que a obrigação tributária deve decorrer de lei, como também especifica a espécie normativa adequada para instituição de tributos, qual seja, a lei complementar.

Dispõe o art. 146 da Constituição Federal que cabe à lei complementar: (i) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nesse seguir, alude o art. 9º, I do CTN<sup>28</sup> que é vedado aos entes federativos instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça.

Pode-se concluir, a partir disso que, tanto a CF/88 quanto o Código Tributário Nacional dedicaram alguns artigos para estabelecer o princípio da legalidade, que rege todo o sistema tributário brasileiro.

É por meio do princípio da legalidade que se é possível preservar a ordem jurídico-tributária, na medida em que lei tem papel fundamental para o estabelecimento de obrigações impostas ao contribuinte.

Em seguimento, cabe tratar do princípio isonomia que, de modo semelhante, presta-se a garantir a segurança jurídica no campo tributário.

---

<sup>27</sup> TAVARES, Alexandre M. **Fundamentos de direito tributário**. Editora Saraiva, 2009. *E-book*. ISBN 9788502136830. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136830/>. Acesso em: 26 abr. 2024.

<sup>28</sup> BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. 25 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios..](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios..) Acesso: 10 mai. 2024.

O princípio da isonomia está previsto no art. 5º, caput e inciso I da CF/88. Veja-se redação do artigo abaixo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição

Vê-se, a partir da leitura do artigo que a Constituição estabelece a igualdade de todos perante a lei, sendo vedado o tratamento desigual.

Cabe ressaltar que o princípio da isonomia não significa que não se pode haver qualquer tipo de diferenciação. Na verdade, entende a doutrina que a isonomia prevista no texto constitucional significa tratar com igualdade os que estão em situações iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Quanto à isso, ensinou Ruy Barbosa<sup>29</sup>:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.

Nas lições do célebre jurista, adotadas até hoje pela doutrina, a igualdade conforme prevista na Constituição não garante tratamento idêntico a todos, mas sim, um verdadeiro juízo que avalie as desigualdades inerentes às pessoas, com vistas a equipará-las em condições e oportunidades.

A própria Constituição traz exemplos em que deve se fazer certo tipo de discriminação, com o fim de atingir o que se entende por igualdade material, que consiste em, conforme já explicitado, tratar desigualmente os desiguais.

O art. 37, VIII da CF/88 dispõe que a lei preservará um percentual dos cargos em empregos públicos para pessoas com deficiência.

---

<sup>29</sup> Barbosa, Ruy, 1849-1923. **Oração aos moços** / Rui Barbosa ; prefácios de senador Randolfe Rodrigues, Cristian Edward Cyril Lyuch. – Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019

Observa-se aqui que, o constituinte originário percebeu que as pessoas com deficiência não estavam em posição de igualdade com as pessoas sem deficiência, principalmente no que se refere ao mercado de trabalho, devendo haver normas de caráter discriminatório que os equiparassem em oportunidades ao menos no serviço público.

A jurisprudência também entende que o objetivo da Constituição é atingir a igualdade material, reduzindo-se as desigualdades sociais e regionais.

Por essa razão é que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula n° 539<sup>30</sup> que declarou constitucional a lei do Município que reduz o IPTU cobrado do proprietário que possui somente um imóvel. Com vistas a reduzir a desigualdade social, o STF permitiu tratamento tributário desigual à contribuintes em situações econômicas diversas.

Neste ponto, é importante compreender o princípio da isonomia em seu aspecto tributário.

Prevê o art. 150, II que é vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida.

Explica AMARO<sup>31</sup> que o princípio da isonomia tributária guarda relação com o princípio da capacidade contributiva. É que, devem ser tratados com igualdade aqueles com igual capacidade contributiva e com desigualdade os que estão em posições econômicas diferentes e possuem, portanto, diferente capacidade de contribuir.

De modo semelhante, elucida CARRAZA<sup>32</sup> que a isonomia significa que as leis tributárias devem tratar igualmente contribuintes que se encontrem em situações jurídicas idênticas.

O Supremo Tribunal Federal também entende que o princípio da isonomia tributária refere-se também à implementação de medidas que objetivem minorar as desigualdades sociais

---

<sup>30</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 539**. É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [1969]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3338#:~:text=%C3%89%20constitucional%20a%20lei%20do,propriet%C3%A1rio%2C%20que%20n%C3%A3o%20possua%20outro>. Acesso em 02 mai. 2024.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553628113. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628113/>. Acesso em: 28 abr. 2024.

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.

e regionais. Quanto à isso, são esclarecedoras as lições extraídas do julgado abaixo<sup>33</sup>, proferido em sede de repercussão geral:

EMENTA: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 4º DA PORTARIA Nº 655/1993 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PARCELAMENTO DE DÉBITOS. ADEÇÃO POR CONTRIBUINTE COM DEPÓSITO JUDICIAL. RESTRIÇÃO.

NÃO CONFIGURAÇÃO DE ARBITRARIEDADE LEGISLATIVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO LIVRE ACESSO À JUSTIÇA. INOCORRÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DEVIDO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE QUE SE CONDICIONA AO TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO. RECURSO PROVIDO. **1. O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade.** 2. A isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa). 3. A norma revela-se antijurídica, ante as discriminações injustificadas no seu conteúdo intrínseco, encerrando distinções não balizadas por critérios objetivos e racionais adequados (fundamento lógico) ao fim visado pela diferenciação. (...) 9. O cerne da controvérsia sub examine consiste em suposta violação aos princípios da isonomia e do livre acesso à justiça pela Portaria nº 655/93 do Ministério da Fazenda que, ao dispor sobre o parcelamento de débitos inerentes à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (LC nº 70/91), veda-o aqueles contribuintes que ingressaram em juízo e implementaram o depósito judicial do montante controvertido, como enunciado pelos artigos 1º e 4º, verbis: “Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, decorrentes da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de

---

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 640.905/SP**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 4º DA PORTARIA Nº 655/1993 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PARCELAMENTO DE DÉBITOS. ADEÇÃO POR CONTRIBUINTE COM DEPÓSITO JUDICIAL. RESTRIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE ARBITRARIEDADE LEGISLATIVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO LIVRE ACESSO À JUSTIÇA. INOCORRÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DEVIDO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE QUE SE CONDICIONA AO TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO. RECURSO PROVIDO [...]. Recorrente: União Federal. Recorrido: TECBRA F - TECNOLOGIA DE PRODUTOS PARA FUNDICAO LTDA. Relator: Min. Luiz Fux. 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274788>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

dezembro de 1991, vencidos até 30 de novembro de 1993, poderão ser objeto de parcelamento em até oitenta prestações mensais e sucessivas, se requerido até 15 de março de 1994. (...) Art. 4º Os débitos que forem objeto de depósito judicial não poderão ser parcelados.” (grifo nosso)

10. A concessão de parcelamento apenas aos contribuintes que não ingressaram em juízo ou aos que ajuizaram ações, mas não implementaram o depósito do crédito tributário controvertido, e a exceção aos contribuintes que ingressaram em juízo e realizaram o depósito judicial, não revela discriminação inconstitucional, porquanto obedece a todos os aspectos essenciais à observância da isonomia na utilização de critérios de desigualação.

11. O *discrímen* adotado pela Portaria nº 655/93 aplica-se indistintamente a todos os contribuintes que optaram pela realização do depósito judicial. Ademais, diz respeito apenas aos valores objeto dos respectivos depósitos, e não aos contribuintes depositantes, além de guardar estrita pertinência lógica com o objetivo pretendido pela norma.

12. O critério de desigualação está em consonância com os interesses protegidos pela Constituição Federal, porquanto prestigia a racionalização na cobrança do crédito público, consubstanciando solução administrativa que evita o ajuizamento de demandas desnecessárias e estimula o contribuinte em situação irregular ao cumprimento de suas obrigações.

13. O regime jurídico do depósito judicial para suspensão da exigibilidade crédito tributário, como faculdade do contribuinte, impõe que o montante depositado no bojo da ação judicial se torne litigioso, permanecendo à sorte do resultado final da ação. Consectariamente, o montante depositado resta indisponível para ambas as partes enquanto durar o litígio, posto garantia da dívida sub *judice*.

14. Os contribuintes que efetuaram depósitos em juízo de valores relativos a débitos da COFINS se equiparam aqueles que adimpliram as suas obrigações, efetuando o pagamento do crédito tributário, porquanto o montante depositado fica condicionado ao resultado final da ação.

15. Com o julgamento da ADC nº 01/DF por esta Corte (Pleno, ADC nº 01/DF, Rel. Min. Moreira Alves, sessão de julgamento de 01/12/93, DJ de 16/06/95), restou assentada a legitimidade da exação, de modo que as ações ajuizadas pelos contribuintes para discussão de sua constitucionalidade encerrarão resultado favorável à Fazenda Pública, o que impossibilita de toda a forma o levantamento dos depósitos judiciais porventura realizados.

16. **Forçoso concluir que hipótese encartada neste ato normativo secundário não configura violação ao princípio da isonomia, pois distingue duas situações completamente diferentes: a do contribuinte que voluntariamente efetuou o depósito judicial do débito, ficando imune aos consectários legais decorrentes da mora, e a do contribuinte que se quedou inerte em relação aos débitos que possuía com o Fisco.** (...) 20. Recurso extraordinário PROVIDO”.

Assim, na seara tributária o princípio da isonomia veda o tratamento desigual a contribuintes em situações idênticas, mas também autoriza a discriminação com fundamento, principalmente, na capacidade contributiva, visando atingir a igualdade no plano material.

Por fim, cabe tratar do princípio da anterioridade tributária, disciplinado no art.150, III.

Assim diz o texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

**b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

**c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (grifo meu)**

Nas palavras de SCHOUERI<sup>34</sup>, o princípio da anterioridade tributária obriga que haja um prazo entre a lei que institui ou majora o tributo e o início de sua vigência, sendo esse prazo de 90 dias e/ou até um ano, conforme o tributo específico (SCHOUERI, 2023, p. 186).

Nos termos da Constituição, há dois tipos de anterioridade tributária: (i) a anterioridade anual e (ii) a anterioridade nonagesimal. Explica-se.

Em primeiro lugar, a anterioridade anual determina que é vedado aos entes federativos cobrar tributos instituídos ou majorados no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que ensejou a instituição ou majoração.

Isto significa que, após a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo, o poder público deve aguardar o novo exercício financeiro, isto é, o ano seguinte, para começar a cobrar a exação.

---

<sup>34</sup> SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 29 abr. 2024.

É nesse sentido que afirma Roque Antonio Carrazza, “simplesmente que a lei que cria ou aumenta um tributo [...], ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando – aí, sim – incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica”<sup>35</sup>

Ainda, a Constituição limita a cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou e a isso se chama anterioridade nonagesimal.

O princípio da anterioridade, seja anual ou nonagesimal é essencial para a concretização da segurança jurídica no campo tributário.

Nesse ponto, explica Humberto Ávila<sup>36</sup> que:

A segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou a atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.

O STF, no julgamento da ADI n° 939-7/DF<sup>37</sup> entendeu que a anterioridade era cláusula pétrea, haja vista tratar-se de direito fundamental do contribuinte, não podendo ser alterada, nos termos do art. 60, §4°, IV da CF/88.

Por todo o exposto, observa-se que os princípios da legalidade tributária, da isonomia e da anterioridade, prestam-se à materialização do princípio da segurança jurídica em seu aspecto tributário, garantindo a estabilidade da ordem jurídica aos contribuintes.

---

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed., São Paulo. 2008, pg. 186/187

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/SP**. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par.2., 60, par.4., incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal [...]. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Recorrido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sidney Sanches. 18 de março de 1994. Disponível em: <[https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_939\\_DF\\_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1715387142&Signature=ka%2Fk9FTpN0njITSJaiotPyM8bJw%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_939_DF_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1715387142&Signature=ka%2Fk9FTpN0njITSJaiotPyM8bJw%3D)>. Acesso em: 10 mai. 2024.

Portanto, para fins de melhor compreensão do tema tratado no presente trabalho, é pertinente tratar do instituto da modulação de efeitos e de sua relação com o princípio da segurança jurídica, garantido pelo texto constitucional.



### 3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES JUDICIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

#### 3.1. O instituto da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro.

A modulação de efeitos das decisões judiciais é instituto relativamente novo no ordenamento jurídico brasileiro, o que o torna tão controverso e de complexo entendimento.

Em primeiro lugar, insta consignar que, a possibilidade de modulação de efeitos das decisões que declaram inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, é exceção não prevista no texto constitucional. Explica-se.

A Constituição Federal em seu art. 102, §2º prediz que “*as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*”

Depreende-se a partir da leitura do artigo que, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle abstrato de constitucionalidade possui efeito vinculante, isto é, todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública devem observá-la. Além disso, a decisão é dotada de efeito e *erga omnes*, aplicando-se à todos.

Elucida o doutrinador Paulo Hamilton Siqueira Júnior que a declaração de inconstitucionalidade, em regra, possui efeito *ex tunc*, ou seja, deve retroagir ao *status quo ante* (JÚNIOR, 2023, p. 90).

Esta também foi a orientação do Supremo Tribunal Federal até o ano de 1999. Em julgamento de questão de ordem na ADI 652/MA<sup>38</sup>, o Ministro Celso de Mello expõe o

---

<sup>38</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn no 652/ MA (Questão de Ordem), AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - NATUREZA DO ATO INCONSTITUCIONAL - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EFICACIA RETROATIVA - O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO "LEGISLADOR NEGATIVO" - REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO - PRERROGATIVA INSTITUCIONAL DO PODER PÚBLICO - AUSÊNCIA DE EFEITOS RESIDUAIS CONCRETOS - PREJUDICIALIDADE . - O REPUDIO AO ATO INCONSTITUCIONAL DECORRE, EM ESSENCIA, DO PRINCÍPIO QUE, FUNDADO NA NECESSIDADE DE PRESERVAR A UNIDADE DA ORDEM JURÍDICA NACIONAL, CONSAGRA A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO. ESSE POSTULADO FUNDAMENTAL DE NOSSO ORDENAMENTO NORMATIVO IMPÕE QUE PRECEITOS REVESTIDOS DE "MENOR" GRAU DE POSITIVIDADE JURÍDICA GUARDEM, "NECESSARIAMENTE", RELAÇÃO DE CONFORMIDADE VERTICAL COM AS REGRAS INSCRITAS NA CARTA POLÍTICA, SOB PENA DE INEFICACIA E DE CONSEQUENTE INAPLICABILIDADE. ATOS INCONSTITUCIONAIS SÃO, POR ISSO MESMO, NULOS E DESTITUÍDOS, EM CONSEQUENCIA, DE QUALQUER CARGA DE EFICACIA JURÍDICA . - A DECLARAÇÃO DE

entendimento jurisprudencial da época quanto aos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Veja abaixo trecho do voto:

Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica.

Esse tem sido o entendimento doutrinário compatível com o sentido das Constituições rígidas, tal como a que hoje vigora no Brasil. E diversa não tem sido, nesse tema, a orientação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cujo magistério, de um lado, sublinha a nulidade plena do ato inconstitucional, e, de outro, proclama – a partir de sua absoluta ineficácia jurídica – o caráter retroativo da declaração judicial que reconhece a sua incompatibilidade hierárquica – normativa com a Lei Fundamental.

É por essa razão que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos do passado com base nela praticados (RTJ 19/127), eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara de situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.

---

INCONSTITUCIONALIDADE DE UMA LEI ALCANÇA, INCLUSIVE, OS ATOS PRETERITOS COM BASE NELA PRATICADOS, EIS QUE O RECONHECIMENTO DESSE SUPREMO VÍCIO JURÍDICO, QUE INQUINA DE TOTAL NULIDADE OS ATOS EMANADOS DO PODER PÚBLICO, DESAMPARA AS SITUAÇÕES CONSTITUÍDAS SOB SUA EGIDE E INIBE - ANTE A SUA INAPTIDAO PARA PRODUZIR EFEITOS JURIDICOS VALIDOS - A POSSIBILIDADE DE INVOCAÇÃO DE QUALQUER DIREITO . - A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE ENCERRA UM JUÍZO DE EXCLUSAO, QUE, FUNDADO NUMA COMPETÊNCIA DE REJEIÇÃO DEFERIDA AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, CONSISTE EM REMOVER DO ORDENAMENTO POSITIVO A MANIFESTAÇÃO ESTATAL INVALIDA E DESCONFORME AO MODELO PLASMADO NA CARTA POLÍTICA, COM TODAS AS CONSEQUENCIAS DAI DECORRENTES, INCLUSIVE A PLENA RESTAURAÇÃO DE EFICACIA DAS LEIS E DAS NORMAS AFETADAS PELO ATO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. ESSE PODER EXCEPCIONAL - QUE EXTRAÍ A SUA AUTORIDADE DA PROPRIA CARTA POLÍTICA - CONVERTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM VERDADEIRO LEGISLADOR NEGATIVO . - A MERA INSTAURAÇÃO DO PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA NÃO IMPEDE O EXERCÍCIO, PELO ÓRGÃO ESTATAL COMPETENTE, DA PRERROGATIVA DE PRATICAR OS ATOS QUE SE INSEREM NA ESFERA DE SUAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS: O DE CRIAR LEIS E O DE REVOGA- LAS. O AJUIZAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO TEM, POIS, O CONDAO DE SUSPENDER A TRAMITAÇÃO DE PROCEDIMENTOS LEGISLATIVOS OU DE REFORMA CONSTITUCIONAL QUE OBJETIVEM A REVOGAÇÃO DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS CUJA VALIDADE JURÍDICA ESTEJA SOB EXAME DA CORTE, EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO . - A SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICACIA DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO EM AÇÃO DIRETA - NÃO OBSTANTE RESTAURE, PROVISORIAMENTE, A APLICABILIDADE DA LEGISLAÇÃO ANTERIOR POR ELE REVOGADA - NÃO INIBE O PODER PUPICO DE EDITAR NOVO ATO ESTATAL, OBSERVADOS OS PARAMETROS INSTITUIDOS PELO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO. - A REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO, EM SEDE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE, IMPEDE, DESDE QUE INEXISTENTES QUAISQUER EFEITOS RESIDUAIS CONCRETOS, O PROSSEGUIMENTO DA PROPRIA AÇÃO DIRETA. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Governador do Estado do Maranhão e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 02 de abril de 1992. Diário da Justiça, Brasília, DF, 02 abr. 1993. Disponível em [www.stf.gov.br/jurisprudencia](http://www.stf.gov.br/jurisprudencia). Acesso em: 10 mai. 2024.

Também é esclarecedor o entendimento esposado pelo Min. Teori Zavascki no julgamento da Repercussão Geral no RE nº 730.462<sup>39</sup>/SP em que afirma que a regra no que tange às decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinada norma é a atribuição de efeitos retroativos.

Ocorre que, com o surgimento da Lei nº 9.868/99, foi inaugurado um novo entendimento com relação às decisões declaratórias de inconstitucionalidade. Isso em razão da previsão contida no art. 27 do mencionado texto normativo.

O mencionado dispositivo legal aduz que ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, para preservar a segurança jurídica o Supremo Tribunal Federal poderá, por maioria de 2/3 de seus membros, limitar os efeitos da decisão ou determinar que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Forçoso concluir, a partir da leitura do dispositivo que, excepcionalmente, para fins de preservar a segurança jurídica, o STF pode limitar os efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade ou determinar que sua eficácia se dê a partir do trânsito em julgado.

Tal inovação legislativa surgiu em razão dos conflitos gerados com a declaração de inconstitucionalidade de determinada norma.

Por muito tempo, a doutrina constitucional adotou a teoria da nulidade, entendendo que a lei declarada inconstitucional era nula e, portanto, deveria retroagir até o momento anterior à sua vigência.

Ocorre que, determinadas decisões em sede de controle de constitucionalidade gerariam um impacto tão grande na ordem jurídica que o legislador incluiu a modulação de efeitos como uma exceção que se prestaria à garantir a segurança jurídica no país.

---

<sup>39</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 730.462/SP**. CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO [...]. Recorrente: Nelson Itiro Yanasse e Outro. Recorrido: Caixa Econômica Federal - CEF. Relator: Min. Teori Zavascki. 28 de maio de 2015. Disponível em: < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343495>>. Acesso em: 10 mai. 2024.

O Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 364.304-5/RS<sup>40</sup> esclarece que a técnica da modulação de efeitos se justificaria no caso de necessidade de preservação da segurança jurídica e que isso não significaria negar o caráter nulo da lei inconstitucional, mas sim, que este princípio não poderia ser aplicado em hipóteses em que esta aplicação ocasionasse danos no sistema jurídico constitucional (RE 364304 AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 03-10-2006, DJ 06-11-2006 PP-00045 EMENT VOL-02254-04 PP-00818 RTJ VOL-00203-03 PP-01235).

Nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99 para que se aplique a modulação de efeitos às decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, devem ser observados dois requisitos, quais sejam: (i) as razões de segurança jurídica e (ii) o voto de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal.

Havendo o preenchimento dos dois requisitos, é possível modular os efeitos da decisão para que ela possua efeitos *ex nunc*.

Conforme o entendimento de André Puccinelli Júnior<sup>41</sup>, o princípio da nulidade do ato inconstitucional continua sendo a regra geral no ordenamento brasileiro, porém, permite-se o abrandamento deste princípio tanto no âmbito do controle concentrado, consoante o disposto no art. 27 da Lei n. 9.868/99, quanto no controle difuso, em face de alguns precedentes do STF, como o por exemplo o RE 197.917/SP, o RE-AgR 434.222/AM e o MS 22.357/DF (JÚNIOR, 2015, p. 83).

Com a promulgação do novo CPC, o instituto da modulação de efeitos foi introduzido na nova sistemática do processo civil. Veja o que diz o §3º do art. 927 do CPC:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de

---

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2. Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 364304/RJ**, Agravo regimental em recurso extraordinário 2. IPTU. Município do Rio de Janeiro. Pretensão de declaração de não-recepção com efeitos meramente prospectivos. Impossibilidade. Não demonstração da repercussão econômica, da gravíssima lesão à ordem pública ou à segurança jurídica ou da violação a qualquer outro princípio constitucional relevante para o caso. 3. Norma pré-constitucional. Não-recepção. Efeitos retroativos à data da promulgação da Constituição. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Lino Ramos Cundines. Relator: Gilmar Mendes, 03 de outubro 2006. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20364304%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20364304%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 10 mai. 2024.

<sup>41</sup> JÚNIOR, André P. **Curso de direito constitucional**. Editora Saraiva, 2015. *E-book*. ISBN 9788502627611. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502627611/>. Acesso em: 30 abr. 2024.

juízo de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

O novo código de processo civil trouxe a possibilidade de modular os efeitos de decisões em casos de alteração da jurisprudência dominante do STF ou dos demais tribunais superiores, tudo com vistas a atender ao interesse social e à segurança jurídica.

Alude Elpídio Donizetti<sup>42</sup> que o comando do §3º do art. 927 do CPC busca evitar prejuízos decorrentes da alteração do entendimento jurisprudencial sobre determinada matéria, proporcionando maior segurança jurídica ao jurisdicionado (DONIZETTI, 2018, p. 808).

Em seus comentários ao CPC/15, DUARTE<sup>43</sup> explica que o disposto no art. 927 permite a modulação da eficácia da decisão para que as alterações jurisprudenciais não possuam aplicação retroativa, mantendo-se a regra geral de eficácia *ex tunc* (DUARTE, 2024, p. 1322).

Entende-se a partir disso que a modulação de efeitos destina-se a proporcionar maior segurança jurídica diante de uma alteração de entendimento jurisprudencial, pois, é fundamental que os jurisdicionados possuam a confiança de que não serão prejudicados por decisão posterior que altere o *quantum* decidido anteriormente.

Ainda, uma alteração legislativa relevante para a compreensão da modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro foi a dada pela Lei nº 13.655/2018, que alterou a LINDB dispondo sobre segurança jurídica na aplicação do direito público.

Assim prevê o art. 23 da Lei nº 13.655/2018:

A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, **deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.** (*grifo meu*)

---

<sup>42</sup> Donizetti, Elpídio. **Novo Código de Processo Civil Comentado**, 3ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2018.

<sup>43</sup> GAJARDONI, Fernando da F.; DELLORE, Luiz; Andre Vasconcelos Roque; et al. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559644995. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559644995/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

O mencionado dispositivo determina que, em casos de alteração no entendimento, seja no âmbito administrativo ou do Poder Judiciário, deve ser previsto um regime de transição para aplicação do novo paradigma. Esta norma decorre da necessidade de segurança jurídica diante de uma alteração interpretativa, visto que certas mudanças podem causar um estado de completa incerteza jurídica.

Nesse diapasão, aduz o art. 24 da mencionada lei:

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

Observa-se que a preocupação com a segurança jurídica levou o legislador a disciplinar a forma que se daria a produção dos efeitos de eventual mudança de entendimento. Nos termos do art. 24, em caso de ato que já produziu efeitos no mundo fático não há que se falar em alteração por posterior mudança de orientação, haja vista se tratar de situação plenamente constituída.

Com a introdução do instituto da modulação de efeitos no ordenamento brasileiro, surgiu uma série de questões relevantes a serem tratadas no campo do pensamento teórico jurídico.

Por isso, agora, passa-se à análise crítica da modulação de efeitos, com a verificação de sua aplicação em casos concretos.

### **3.2 Reflexões acerca da modulação de efeitos e sua aplicação em casos concretos**

Como é cediço, a modulação de efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal foi introduzida na nova sistemática de processo civil com o objetivo de zelar pela segurança jurídica e pela estabilidade da ordem social vigente.

Com a inauguração deste novo entendimento relativo aos efeitos das decisões do STF, exsurtem algumas questões relevantes a serem debatidas no presente trabalho, tudo com vistas

a compreender se o instituto da modulação de efeitos tem servido ao seu propósito original, qual seja, o de manter a estabilidade da ordem jurídica.

Em primeiro lugar, é importante destacar que a modulação de efeitos tem sido muito utilizada pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Isso ocorre porque, sendo o sistema tributário nacional um sistema constitucional, grande parte das discussões no âmbito tributário serão resolvidas com o pronunciamento do STF, dada a sua competência para julgar matéria constitucional.

Além disso, normalmente a mudança de entendimento relativo à norma tributária, possui um grande impacto financeiro seja nas contas do Estado, seja na segurança do contribuinte.

Desse modo, o STF tem optado por modular as suas decisões em matéria tributária para proteger o patrimônio do erário e garantir o direito à restituição do contribuinte.

Neste ponto, insta explicar mais pormenorizadamente as consequências da mudança de entendimento jurisprudencial concernente à cobrança de tributo.

Conforme explicitado acima, a decisão em controle de constitucionalidade concentrado, em regra, é dotada de efeitos retroativos, isto é, exige-se o retorno à situação anterior à vigência da lei ou ato normativo declarado inconstitucional.

Assim, supondo-se que o Supremo Tribunal Federal decida que determinado tributo instituído por algum dos entes federativos é incompatível com o texto constitucional, qual seria a consequência desta decisão? Ora, se a decisão é dotada de efeitos *ex tunc*, deve-se retornar ao *status quo ante*, qual seja, antes do recolhimento indevido por parte do contribuinte.

Desse modo, uma vez um tributo é reputado inconstitucional, exsurge o dever do Fisco de restituir o que foi indevidamente pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

É nesse sentido que dispõe o art. 165 do Código Tributário Nacional. Alude o mencionado artigo que o contribuinte tem direito à restituição total ou parcial do tributo em caso de pagamento indevido.

Não é demais consignar que, caso um tributo seja declarado inconstitucional depois de anos sendo recolhido, esta decisão impactará gravemente as contas públicas, já que o Fisco estará obrigado a restituir todo o valor arrecadado indevidamente. Ademais, cria-se um cenário

de instabilidade para o contribuinte, que, repentinamente deverá deixar de recolher determinada exação, bem como ajuizar ação de repetição de indébito para reaver os valores recolhidos à título de tributo inconstitucional ou, em sendo o caso, requerer a habilitação dos créditos para compensação perante a Receita Federal do Brasil.

O direito à restituição tem seu fundamento no texto constitucional. Quanto à isso, explica Hugo de Brito Machado<sup>44</sup>:

Na verdade, quando se pergunta se um direito tem fundamento na Constituição, não se está perquirindo a respeito de um fundamento remoto. Não se está questionando a respeito do fundamento de validade da norma que o institui, porque obviamente toda lei tem o seu fundamento de validade na Constituição. O que se quer saber é se o direito nasce diretamente da Constituição e, desta forma, existe, mesmo na omissão completa do ordenamento infraconstitucional.

**O direito à restituição do que tenha o contribuinte pago indevidamente tem inegável fundamento na Constituição, na medida em que esta garante que o tributo é devido na forma da lei e o legislador, por seu turno, está sujeito a limitações na definição do dever jurídico tributário. Assim, ainda que o ordenamento infraconstitucional nada estabeleça a respeito do direito à restituição do indébito, tal direito existirá, indubitavelmente, por força dos preceitos da própria Constituição. É um corolário daquele direito de somente pagar o que seja devido nos termos da própria Constituição e das leis. (grifo meu)**

Nessa mesma linha de raciocínio, assevera José Mörschbacher<sup>45</sup> que a Constituição Federal elenca algumas garantias que se prestam à coibir o abuso dos governantes e proteger o patrimônio dos particulares, tais como a estrita legalidade, a vedação ao confisco, a isonomia, entre outros (MORSCHBACHER, 1999, p. 49). É destes princípios que decorre, portanto, o direito à restituição.

Nas palavras de James Souza<sup>46</sup>:

A devolução de valores pagos indevidamente, em qualquer caso, é reflexo precípua de efetivação da justiça social, em conformidade com os parâmetros de conduta que norteiam a vida em sociedade. Além

---

<sup>44</sup> Hugo de Brito Machado, “Apresentação e Análise Crítica”, em **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999, p. 11.

<sup>45</sup> MORSCHBACHER, José. **Repetição de Indébito e Compensação no direito tributário**, São Paulo: Dialética; Fortaleza, Icet, 1999, p. 49.

<sup>46</sup> SOUZA, James. **Capítulo 11. Ações Ordinárias em Matéria Tributária** In: SOUZA, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2022.



disso, é regra amplamente entabulada no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente em se tratando da restituição de tributos recolhidos a maior.

Nesse condão, pode-se compreender que a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, em sua maioria, tem como objetivo conciliar as duas garantias constitucionais: o direito à restituição do indébito e a proteção ao patrimônio do erário.

A Constituição Federal, em seu art. 37, §5º estabelece que a administração pública tem direito ao ressarcimento em caso de prejuízo ao erário causado por ato ilícito.

Vê-se a partir disso que o constituinte originário se preocupou em garantir o equilíbrio das contas públicas, assegurando o direito ao ressarcimento em caso de dano ao patrimônio do Estado.

A CF assim dispõe porque o patrimônio do Estado, nada mais é que o recurso utilizado para a concretização dos direitos fundamentais disciplinados no texto constitucional, como por exemplo a saúde, a educação, a moradia, a segurança pública etc. Desse modo, pode-se entender que a lesão ao patrimônio público importa em lesão a toda a sociedade brasileira, que poderá ter seus direitos suprimidos pela falta de recursos estatais.

Nesse sentido, a decisão que declara a inconstitucionalidade da cobrança de determinado tributo deve, além de garantir o direito à restituição do contribuinte, cuidar de manter, na medida do possível, a saúde financeira do ente público.

Um importante exemplo de como a modulação de efeitos visa equilibrar as mencionadas garantias e preservar a segurança jurídica é o caso do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR<sup>47</sup>, submetido ao rito da repercussão geral (Tema nº 69/STF) que tratou da

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no RE 574.706/PR**. MENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da

constitucionalidade da inclusão do ICMS sobre as bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

A tese supramencionada ficou conhecida como “Tese do Século”, pois foi amplamente discutida pela doutrina e pela jurisprudência antes mesmo da fixação do entendimento pelo STF.

Nesse ponto, vale explicar brevemente a tese defendida pelo contribuinte no RE 574.706/PR.

Primeiramente, esclarece-se que o ICMS é imposto que incide sobre as operações de circulação de mercadorias, nos termos do art. 155, II da Constituição Federal.

Por outro lado, as contribuições ao PIS e a COFINS são contribuições sociais, disciplinadas no art. 195, “b” da CF/88, cuja incidência se dá sobre a receita ou o faturamento das empresas.

A contribuição ao PIS é regida pela Lei nº 10.637/2002<sup>48</sup> que, em seu art. 1º, §2º estabelece que a base de cálculo da referida contribuição é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ressalvadas as exceções contidas no §3º.

Semelhantemente, a Lei nº 10.833/2002<sup>49</sup> que disciplina a contribuição à COFINS, também em seu art. 1º, §2º determina que a base de cálculo da contribuição seja o total de receita auferida pela pessoa jurídica, com as exceções do §3º.

Conclui-se, portanto que as duas contribuições sociais são calculadas sobre o valor total de receita auferida pela pessoa jurídica contribuinte dos tributos.

---

base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União Federal. Relatora Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 02. Mai. 2024.

<sup>48</sup> BRASIL. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso: 10 mai. 2024.

<sup>49</sup> BRASIL. **Lei 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 10 mai. 2024.

Ora, a questão que circundou este cenário por muito tempo foi: deve o contribuinte incluir os valores que serão pagos à título de ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS?

Muito se falou sobre o conceito de receita e faturamento, considerando que toda a discussão girava em torno de compreender se os valores a serem pagos à título de ICMS constituíam receita da empresa para fins de cálculo de PIS e COFINS.

O contribuinte argumentou por muito tempo que o valor de ICMS possuía natureza transitória nas contas da empresa, sendo de titularidade do Fisco, razão pela qual não poderia ser considerado como parte da receita ou faturamento da empresa.

Por outro lado, a Fazenda Nacional alegava que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS era o entendimento da jurisprudência dominante (258 do TFR 1 e das Súmulas 68 e 94 do STJ). Além disso, argumentava também que caso a referida inclusão fosse considerada inconstitucional haveria um dano enorme nas contas do erário, visto que o valor do ICMS incluído no PIS e na COFINS era de importância muito significativa.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a tese em comento, entendeu favoravelmente ao contribuinte. Veja-se abaixo ementa do julgado:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.** 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. **O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.** 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. **Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** (grifo meu)

Nos termos do voto da Relatora Min. Cármen Lúcia, o montante do ICMS não constitui receita do contribuinte, mas sim da Fazenda Pública, razão pela qual não deveria ser incluído na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

A alteração do entendimento jurisprudencial no que tange à inclusão do ICMS na base do PIS e da COFINS teve como resultado o dever do Fisco de restituir a todos os contribuintes o tributo pago indevidamente. Nesse caso, considerando que o recolhimento foi feito erroneamente durante anos, a preocupação do Supremo Tribunal Federal foi com o impacto causado aos cofres públicos em razão do legítimo direito à restituição dos contribuintes.

Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário<sup>50</sup>, o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS seria de R\$ 587 bilhões.

Diante de um impacto tão significativo para o patrimônio do erário, a União Federal opôs Embargos de Declaração contra o acórdão proferido no RE 574.706/PR, pleiteando pela modulação dos efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Decorridos os trâmites, em 13/05/2021 foi proferido acórdão que acolheu parcialmente os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda para modular os efeitos do julgado “cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins" –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento.”

O Supremo Tribunal entendeu que o impacto do julgamento do Tema n° 69 seria de tal modo significativo que optou por modular os efeitos de sua decisão, de jeito que esta produzisse efeitos a partir da data do julgamento do Recurso Extraordinário em questão (15/03/2017).

Neste ponto, são esclarecedoras as lições extraídas do voto do Ministro Nunes Marques no julgamento dos EDs no RE 574.706/PR:

**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**

---

<sup>50</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ESTUDO SOBRE O IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-impacto-exclusao-do-icms-pis-cofins/>. Acesso em: 3 maio 2024.

**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?

Explica o ínclito Ministro que a modulação no caso em questão se fazia necessária principalmente para proteger o interesse social, visto que os valores arrecadados a maior se destinavam a custear o sistema de seguridade social. Nesse sentido, é necessário mitigar o impacto nas contas públicas por meio do uso da técnica da modulação de efeitos.

Indo além, Nunes Marques elucida que a modulação também era necessária para a manutenção da segurança jurídica diante da evolução jurisprudencial do tema.

Ainda, uma ressalva foi feita na modulação em comento com relação aos contribuintes que já tinham ação ajuizada questionando a inclusão do ICMS sobre o PIS e a COFINS quando do julgamento do RE 574.706. A estes foi garantida a restituição dos últimos cinco anos, contados do ajuizamento da ação, considerando que, uma vez que, diante de cobrança ilegal, buscaram o poder judiciário.

Nesse sentido, a modulação do Tema nº 69 preocupou-se tanto com o prejuízo nas contas públicas quanto em garantir o direito do contribuinte jurisdicionado de reaver os valores questionados no âmbito da ação ajuizada.

É nesse ponto que se demonstra a aplicabilidade da modulação de efeitos para garantir a segurança e a estabilidade jurídica.

Vale mencionar que, segundo dados obtidos no IBPT, com a modulação de efeitos, o impacto nos cofres da União foi reduzido de R\$ 587 bilhões para R\$ 358 bilhões. Nota-se que a modulação de efeitos do julgado importou em redução de aproximadamente R\$ 200 bilhões nos gastos públicos, o que revela a importância do instituto da modulação para o caso em análise.

Nesse seguir, cabe analisar outro exemplo do uso da técnica da modulação de efeitos em um caso concreto.

O caso do DIFAL (Diferencial de Alíquota de ICMS) chama atenção no que se refere à modulação de efeitos utilizada.

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que o diferencial de alíquota está previsto no art. 155, §2º, VII e VIII da CF. Veja redação do artigo abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-seá a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

O diferencial de alíquotas tem como objetivo equiparar a carga tributária do ICMS nas unidades federativas por meio de um cálculo da diferença entre a alíquota interna do destinatário e a alíquota interestadual do remetente.

Como é sabido, a Constituição Federal determina, em seu art. 146, III que as normas gerais de legislação tributária devem ser estabelecidas por lei complementar.

Em que pese o comando constitucional, os Estados-membros e o DF, com o objetivo de regular o recolhimento do DIFAL-não contribuinte, em 2015, firmaram o Convênio ICMS 93/2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Nota-se que, conforme determina a Carta Maior, tal regulamentação deveria advir de lei complementar, em respeito ao princípio da legalidade e não por convênio que não tem força de lei.

Esta questão é levada ao Supremo Tribunal Federal por meio do RE nº 1.287.019<sup>51</sup>/DF. Confira-se abaixo a ementa do julgado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo

---

<sup>51</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019/DF**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. [...]. Recorrente: Madeiramadeira Comercio Eletronico S/A e Outro (A/S). Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de fevereiro 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em 10 mai. 2024.

único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 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.

No julgamento do RE 1.287.019/DF, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, tendo em vista não haver lei complementar regulamentadora.

Em síntese, o STF assentou o entendimento que o regulamento do diferencial de alíquota deveria advir de lei complementar, nos termos delineados pelo art. 146, III da CF/88, não podendo ser feito por meio de convênio.

Conforme se extrai do voto do Relator Ministro Marco Aurélio, o constituinte foi claro o dispor que, no caso do ICMS cabe à lei complementar regular os elementos básicos do tributo, entre os quais o contribuinte e o local da operação, nos termos do art. 155, §2º, inciso XII.

Com o julgamento do referido Recurso Extraordinário, foi fixada a tese de nº 1.093 que assim prediz: “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.



Novamente, diante de uma alteração no regramento do ICMS-DIFAL não contribuinte, o Supremo Tribunal Federal viu-se obrigado à modular os efeitos de sua declaração de inconstitucionalidade.

Neste caso específico, a modulação foi deveras controversa. Explica-se.

Ao modular os efeitos do julgado no RE 1.287.019/DF, o Supremo Tribunal Federal optou por determinar que a decisão, no que se refere à declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio 93/2015, produza efeitos somente a partir do exercício financeiro seguinte ao julgamento (2022), estando ressalvadas as ações judiciais em curso.

O STF, em preocupação com a manutenção dos cofres públicos decidiu pela mencionada modulação com o objetivo de dar mais tempo ao Congresso Nacional para que elabore a Lei Complementar regulamentadora do DIFAL-não contribuinte.

No entanto, diferentemente do que se discutiu até o momento, a mencionada modulação atribuiu novo efeito às decisões em controle de constitucionalidade, pois que não são nem retroativos, nem prospectivos.

Quando dotada de efeitos *ex tunc*, a decisão deve retroagir até antes da vigência da lei ou ato normativo inconstitucional e, quando dotada de efeitos *ex nunc*, a decisão deve produzir efeitos da declaração de inconstitucionalidade para frente.

No caso do DIFAL-não contribuinte, o Egrégio Supremo Tribunal Federal entendeu que, muito embora o as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 padecessem de inconstitucionalidade por falta de lei complementar regulamentadora, estas deveriam permanecer no ordenamento jurídico por até o final daquele exercício.

Tal modulação de efeitos trouxe uma série de questões concernentes à segurança jurídica e à estabilidade da ordem social, isto porque, o entendimento do STF foi de que um ato inconstitucional poderia continuar vigendo até quase um ano depois da declaração de sua inconstitucionalidade, em contramão do que entendia a doutrina e a jurisprudência sobre a modulação de efeitos.

O caso ora analisado traz à tona as controvérsias que circundam o tema da modulação de efeitos. Explica-se.

O STF, na tentativa de proteger os cofres públicos e a segurança jurídica, manteve a cobrança do DIFAL nos termos do Convênio ICMS 93/2015 até o exercício seguinte, mesmo sendo a cobrança reputada inconstitucional, tudo com vistas a preservar a situação jurídica pré-existente.

Nesse ponto, o que se questiona é: qual estratégia de modulação de efeitos serviria melhor ao princípio da segurança jurídica? Indo além, o que há de seguro em manter vivo no ordenamento ato normativo inconstitucional?

Pode-se compreender que o STF buscou, com a modulação de efeitos da decisão do RE 1287019/DF, resguardar as contas públicas. No entanto, como equilibrar o interesse do erário com a garantia da confiabilidade do contribuinte no sistema tributário?

Ressalta-se que, o STF preocupou-se com os contribuintes que já possuíam ação judicial questionando a exação, isso porque, de forma análoga ao caso do ICMS sobre PIS COFINS, não seria justo que aqueles que, por estarem inconformados com a ilegalidade da cobrança e ajuizaram ação, fossem prejudicados pelo resultado do julgamento da tese.

Aqui está o ponto nevrálgico do presente trabalho, qual seja, compreender o instituto da modulação dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária e sua relevância para a garantia da segurança jurídica.

Além destes, há outros muitos casos, inclusive de outros tribunais, em que a modulação de efeitos ora protege a segurança jurídica, ora a viola. É por esta razão que se faz fundamental compreender o mencionado instituto e analisar sua aplicabilidade de modo crítico à luz dos princípios constitucionais e das garantias fundamentais.

Conforme já explicado, esta relevância mostra-se ainda maior na seara tributária, visto que os interesses, neste campo, são absolutamente opostos.

De um lado está o Estado que possui suas contas e reservas programadas durante o ano para prover todo o necessário à população, nos termos delineados pela Constituição. Do outro, tem-se o contribuinte que está evidentemente em posição de desvantagem frente ao Fisco e pode ser gravemente prejudicado por uma cobrança indevida.

Por isso, reitera-se aqui a importância do instituto da modulação de efeitos para manutenção tanto dos interesses do Fisco quanto do contribuinte, zelando-se pela concretização da segurança jurídica prevista na Carta Maior.



#### 4. RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA - UMA ANÁLISE DO TEMA 881 DO STF

Agora, passa-se à análise do Tema 881 do STF que introduziu novas discussões no campo da segurança jurídica em matéria tributária.

Inicialmente, importa contextualizar o surgimento dos temas para melhor compreensão de seus impactos no campo jurídico-tributário.

A Constituição Federal de 1988 previu a criação de contribuições destinadas ao custeio do sistema de seguridade social, dentre elas, a contribuição social incidente sobre o lucro líquido (CSLL).

Para fins de regulamentação do tributo, ainda no ano de 1988 foi publicada a Lei nº 7.689/88<sup>52</sup> que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e delimitou suas características.

Durante muitos anos foi discutida a constitucionalidade da mencionada lei. O contribuinte argumentava que o texto normativo era inconstitucional por violar os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Explica-se.

Dizia-se que a lei afrontava a legalidade, pois a contribuição foi criada por meio de Medida Provisória posteriormente convertida em lei. Nesse caso, insurgiram-se os contribuintes alegando que a instituição do tributo deveria se dar por meio de lei complementar, razão pela qual havia violação à legalidade na instituição da CSLL.

Ainda, no tocante à irretroatividade, destaca-se a redação inicial do art. 8º da Lei 7.689/88, que assim diz: “A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988.”.

O art. 8º estaria violando o princípio da irretroatividade, insculpido no art. 150, III, “a” da CF/88, pois determinou a apuração da contribuição a partir de período anterior à vigência da norma, que se deu com a sua publicação em 15/12/1988.

Nesse ponto, restou violada também a anterioridade tributária, visto que o tributo seria cobrado no mesmo ano em que foi instituído.

---

<sup>52</sup> BRASIL. **Lei 7.689**, de 15 DE DEZEMBRO DE 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 10 de mai. 2024.

Assim, visando questionar a exação, muitos contribuintes ajuizaram ação e obtiveram provimento jurisdicional que os autorizasse a não recolher a CSLL, em razão dos vícios que acometiam a lei instituidora do tributo.

A discussão chegou ao Supremo Tribunal Federal com a ADI n° 15<sup>53</sup>, em 2007.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 15 foi proposta pela Confederação das Associações de Microempresas no Brasil e tinha como objetivo a declaração de inconstitucionalidade da Lei n° 7.689/88 que instituiu a Contribuição Social sobre Lucro Líquido.

A autora alegou que, conforme já explicitado, a referida lei violava os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade (arts. 5º, II e XXXVI; 150, I, III, “a” e §1º da CF).

No julgamento da referida ADI, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela constitucionalidade da lei que instituiu a CSLL, à exceção do art. 8º, que já tinha sido declarado inconstitucional pela Suprema Corte e do art. 9º.

Diante disso, a questão que surge é: o que acontece com aqueles contribuintes que possuíam decisão transitada em julgado autorizando o não recolhimento da CSLL? Os efeitos da decisão proferida na ADI n° 15 poderiam desconstituir a coisa julgada?

Esta discussão é levada novamente ao Supremo Tribunal Federal na forma do RE 949.297/CE afetado sob o rito da Repercussão Geral (Tema 881).

Neste caso, o contribuinte, em 1992 obteve decisão transitada em julgado o autorizando ao não recolhimento da CSLL, isso porque o E. TRF-5 havia considerado que a Lei n° 7.869/1988 padecia de inconstitucionalidade formal.

---

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 15/DF**, ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas "associações de associações" - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. [...]. Requerente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Requerido: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 10 de mai. 2024.

No entanto, consoante explicado alhures, o STF em 2007 se pronunciou sobre o tema, declarando a constitucionalidade da Lei n° 7.869/1988.

A questão debatida no Tema n° 881/STF<sup>54</sup> é justamente sobre a subsistência ou não da coisa julgada formada em 1992, diante de mudança de posicionamento superveniente do STF. O acórdão do mencionado tema restou assim ementado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. O acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região considerou que a lei instituidora da contribuição (Lei n° 7.869/1988) possuía vício de inconstitucionalidade formal, por se tratar de lei ordinária em matéria que exigiria lei complementar. 3. A questão debatida no presente recurso diz respeito à subsistência ou não da coisa julgada que se formou, diante de pronunciamentos supervenientes deste Supremo Tribunal Federal em sentido diverso. 4. O tema da cessação da eficácia da coisa julgada, embora complexo, já se encontra razoavelmente bem equacionado na doutrina, na legislação e na jurisprudência desta Corte. Nas obrigações de trato sucessivo, a força vinculante da decisão, mesmo que transitada em julgado, somente permanece enquanto se mantiverem inalterados os seus pressupostos fáticos e jurídicos (RE 596.663, Red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, j. em 24.09.2014). 5. As decisões em controle incidental de constitucionalidade, anteriormente à instituição do regime de repercussão geral, não tinham natureza objetiva nem eficácia vinculante. Consequentemente, não possuíam o condão de desconstituir automaticamente a coisa julgada que houvesse se formado, mesmo que em relação jurídica tributária de trato sucessivo. 6. Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação

---

<sup>54</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n° 949297/CE**. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM - Textil Bezerra De Menezes S/A. Relator: Min. Edson Fachin, 08 de fevereiro de 2023. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20949297%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20949297%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso: 10 mai. 2024.

direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte. Na parte subjetiva desta decisão referente ao caso concreto, verifica-se que a Fazenda Nacional pretendeu cobrar a CSLL relativa a fatos geradores posteriores à decisão deste Tribunal na ADI 15. Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional. 8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: **“1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”**.

A tese definida no Tema nº 881 foi a de que as decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade ou em repercussão geral interrompem automaticamente o efeito temporal das decisões transitadas em julgado, sendo respeitados os princípios da irretroatividade, da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Noutras palavras, o STF entendeu que, no caso concreto, em que pese o contribuinte tivesse obtido decisão transitada em julgado em 1992, a partir do julgamento da ADI nº 15 em 2007, ele estaria obrigado ao recolhimento do tributo em razão da alteração do entendimento jurisprudencial.

Há, nesse ponto, o que se chamou de “relativização da coisa julgada”, pois, conforme o entendimento do Supremo, ainda que a coisa julgada seja protegida pela Constituição como garantia fundamental, esta poderia ser ter seus efeitos interrompidos por posterior decisão do STF.

No mérito, o entendimento foi unânime entre os Ministros do STF para fixação do entendimento acima esposado. No entanto, houve divergência no entendimento quanto à modulação de efeitos do julgado. Explica-se.

O STF entendeu que posterior decisão em controle de constitucionalidade ou em regime de repercussão geral poderia desconstituir a coisa julgada, obrigando os contribuintes ao recolhimento da exação que deixou de ser paga em virtude de provimento jurisdicional favorável transitado em julgado.

No caso concreto, pode-se entender que aquele contribuinte que desde 1992 não recolhia a CSLL, deveria, a partir de 2007, quando do julgamento da ADI nº 15, pagar ao Fisco todos os valores que não foram recolhidos entre os anos de 1992 e 2007, sendo respeitada a anterioridade.

Isso se dá em razão do efeito retroativo das decisões em controle de constitucionalidade.

Ora, não parece justo que o contribuinte que teve uma decisão transitada em julgado em seu favor seja prejudicado por um novo entendimento jurisprudencial. O que parece é que, caso assim fosse, o contribuinte estaria sendo punido por ter ajuizado ação para questionar determinada cobrança, o que não se pode admitir.

Nesse sentido, é evidente a necessidade modulação dos efeitos da mencionada decisão, com vistas a proteger o patrimônio do contribuinte e a segurança jurídica no país.

Este também foi o entendimento do Ministro Edson Fachin em seu voto no julgamento do RE 949.297/CE, veja-se abaixo trecho do voto:

A questão central aqui é a tutela da confiança depositada pelo contribuinte antes acobertado pela coisa julgada que até então apenas poderia ser modificada com o julgamento de procedência de uma ação rescisória. Conseqüência imediata da segurança jurídica na ordem tributária é a proteção da confiança depositada pelo contribuinte respaldado pelo instituto da coisa julgada. Ainda que se trate apenas de mera cessação automática da eficácia temporal da coisa julgada, como sustentado pela Fazenda Nacional, haverá uma alteração do entendimento deste Eg. STF; o que recomenda eficácia pró-futuro da decisão sob o risco de grave vulneração à confiança depositada pelos contribuintes na própria interpretação e aplicação de regras processuais pelos Tribunais Superiores.

Considerando que presentes razões de segurança jurídica do contribuinte e de interesse social, nos termos do art.927, CPC15, entendo que seja o caso de empreender modulação dos efeitos temporais da decisão para que tenha eficácia pró-futuro a partir da publicação da ata de julgamento deste acórdão.



Nas palavras do Ministro, o Supremo Tribunal Federal deveria considerar a confiança depositada pelos contribuintes na interpretação dos tribunais superiores para modular os efeitos da decisão ora em comento.

Pode-se depreender do voto do Relator que, ao não modular os efeitos desta decisão, o Supremo Tribunal Federal estaria violando a confiança que o contribuinte possui no Poder Judiciário.

Observe o cenário: o contribuinte, inconformado com determinada cobrança tributária, na tentativa de obter a tutela de seus direitos, socorre-se ao Poder Judiciário e tem seu pedido acolhido. Nesse ponto, firmou-se um estado de confiabilidade na relação do contribuinte com o Estado que a cobrança indevida será interrompida.

Anos depois, os Tribunais Superiores entendem de forma diversa, autorizando a cobrança anteriormente paralisada. O contribuinte, resguardado até o momento pela coisa julgada material, é surpreendido com a cobrança de toda a exação que deixou de ser recolhida no período em que esteve produzindo efeitos a decisão favorável transitada em julgado.

Nesse caso, como garantir que o contribuinte continue confiando na interpretação do Poder Judiciário?

O que se questiona no presente trabalho não é a mera mudança no entendimento jurisprudencial, pois é evidente que isso é natural do próprio sistema jurídico e da evolução do Direito como ciência.

O que se coloca em debate é, novamente, como proteger os interesses do Fisco, do contribuinte e a segurança jurídica diante de uma mudança no entendimento dos tribunais.

Até então, o que poderia desconstituir a coisa julgada era a ação rescisória, disciplinada nos arts. 966 a 975 do CPC/15. Porém, o entendimento do STF no Tema 881 trouxe uma nova possibilidade para a desconstituição da coisa julgada, qual seja, a posterior decisão em sede de controle de constitucionalidade ou sob o rito de repercussão geral.

Em que pese a relevância da modulação de efeitos para o Tema 881, o Supremo Tribunal Federal optou, em sua maioria, por não modular os efeitos da decisão. Confira-se abaixo trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes:

Ademais, sob a perspectiva de isonomia concorrencial, igualmente não vejo razões de segurança jurídica a justificar a modulação de efeitos da

presente decisão. E ficou muito claro, neste caso, que isso levaria até a uma distorção, perpetuando uma decisão contrária à decisão do Supremo após a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal. Estaríamos a causar grande injustiça no tocante à competitividade entre as empresas. Aí, é claro, basta ver a disfuncionalidade do nosso sistema de controle de constitucionalidade. Por isso que veio a cláusula da inexigibilidade, porque nós podemos ter o trânsito em julgado no sistema difuso sem inclusive ter acesso ao recurso extraordinário e, depois, não termos remédio contra essa decisão, porque também passado o prazo da rescisória.

No entendimento do Ministro, não haveria razão de segurança jurídica suficiente para modular os efeitos da decisão, inclusive porque isso significaria manter uma decisão contrária à decisão do Supremo no ordenamento jurídico.

Bem, observa-se aqui uma diferença do tratamento dado ao caso do DIFAL-não contribuinte explicado no capítulo anterior, em que o entendimento do STF foi por manter legislação inconstitucional vigente até o exercício seguinte, por razões de segurança jurídica.

Por essas razões é que se faz fundamental a reflexão sobre o instituto da modulação de efeitos e como ele pode ser utilizado para a manutenção da segurança jurídica, de modo que se possa atingir os objetivos da República Federativa do Brasil, construindo-se uma sociedade, livre, justa e solidária.

## 5. CONCLUSÃO

Conforme explicado no início deste trabalho, o que se buscava atingir com a presente pesquisa era a elaboração de um trabalho que analisasse a modulação de efeitos das decisões judiciais em matéria tributária e sua relação com o princípio basilar da segurança jurídica, de modo a verificar se este instituto garante a efetivação do referido princípio.

Em primeiro lugar analisou-se o princípio da segurança jurídica e sua presença no ordenamento brasileiro. Conforme visto, o princípio da segurança jurídica é concretizado pela efetivação de outros muitos princípios que vão desde o processo civil até o direito tributário.

Na seara tributária, os princípios da legalidade, anterioridade e isonomia prestam-se à efetivação da segurança jurídica objetivada pelo constituinte originário.

Depois disso, passou-se à elucidação do instituto da modulação de efeitos e seu surgimento no ordenamento pátrio, com vistas a compreender de que se trata a mencionada técnica e como ela se relaciona com a segurança jurídica.

Para verificar a efetividade da modulação das decisões em matéria tributária, passou-se à análise dos julgados RE 574.706/PR e RE 1.287.019/DF, buscando-se compreender melhor como a técnica da modulação de efeitos foi utilizada nos dois casos e se ela atendeu aos objetivos da segurança jurídica.

O que se concluiu, a partir desta análise é que a técnica da modulação de efeitos, a depender de como é utilizada, pode beneficiar ou violar a segurança jurídica, interferindo ora nos interesses do Fisco, ora do contribuinte.

Por fim, debruçamo-nos sobre o Tema 881 do STF que foi amplamente discutido no mundo jurídico em razão de suas controvérsias envolvendo a preservação da coisa julgada frente à mudança de entendimento jurisprudencial.

Assim, a conclusão da presente monografia é de que a modulação de efeitos é técnica fundamental para a manutenção da segurança jurídica. No entanto, é preciso analisar de forma crítica o posicionamento dos tribunais que, muitas das vezes, modulam os efeitos de suas decisões preservando unicamente os interesses do Fisco e ignorando os interesses do contribuinte.

## REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Grupo GEN, 2009. *E-book*. ISBN 978-85-309-3831-4. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 02 mai. 2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553628113. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553628113/>. Acesso em: 28 abr. 2024.

ASSIS, Araken. § 41.º Direito à Publicidade do Processo In: ASSIS, Araken. **Processo Civil Brasileiro - Vol. I - Ed. 2022**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário, n. 51, jan./mar. 1990, p. 151

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre a permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

BARBOSA, Ruy, 1849-1923. **Oração aos moços** / Rui Barbosa ; prefácios de senador Randolfe Rodrigues, Cristian Edward Cyril Lyuch. – Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 949297/CE**. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF. Recorrente: União Federal. Recorrido: TBM - Textil Bezerra De Menezes S/A. Relator: Min. Edson Fachin, 08 de fevereiro de 2023. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20949297%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20949297%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso: 10 mai. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 1 abr. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei n° 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, 09 set. 1942.

BRASIL. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso: 10 mai. 2024.

BRASIL. **Lei 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 10 mai. 2024.

BRASIL. **Lei 13.105**, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 10 mai. 2024.

BRASIL. **Lei 7.689**, de 15 DE DEZEMBRO DE 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 10 de mai. 2024.

BRASIL. **Lei Nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. 25 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.172%2C%20DE%2025%20DE%20OUTUBRO%20DE%201966.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio,%C3%A0%20Uni%C3%A3o%2C%20Estados%20e%20Munic%C3%ADpios). Acesso: 10 mai. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **Recurso Especial 1.824.337/CE**. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NCPC. FAMÍLIA. DISSOLUÇÃO DE UNIÃO ESTÁVEL. PERÍODO DE CONVIVÊNCIA. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO COM BASE EM DECISÃO SURPRESA.

OFENSA AO ART. 10 DA NCPC CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL PROVIDO [...].  
Recorrente: AMS. Recorrido: VLO. Relator: Min. Moura Ribeiro. 10 de dezembro de 2019.  
Disponível em:  
<[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201901772572&dt\\_publicacao=18/12/2020](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901772572&dt_publicacao=18/12/2020)>. Acesso em: 10 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Medida Cautelar 2900/RS**. Ação cautelar inominada. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. 2. Decisão monocrática concessiva. Referendum da Turma. 3. Existência de plausibilidade jurídica da pretensão e ocorrência do periculum in mora. 4. Cautelar, em questão de ordem, referendada. Requerente: Roberta de Leon Valiente. Requerido: Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. 1 de agosto de 2003. Disponível em:  
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86525>>. Acesso em: 02 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Medida Cautelar 2900/RS**. Ação cautelar inominada. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. 2. Decisão monocrática concessiva. Referendum da Turma. 3. Existência de plausibilidade jurídica da pretensão e ocorrência do periculum in mora. 4. Cautelar, em questão de ordem, referendada. Requerente: Roberta de Leon Valiente. Requerido: Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. 1 de agosto de 2003. Disponível em:  
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86525>>. Acesso em: 02 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2. Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 364304/RJ**, Agravo regimental em recurso extraordinário 2. IPTU. Município do Rio de Janeiro. Pretensão de declaração de não-recepção com efeitos meramente prospectivos. Impossibilidade. Não demonstração da repercussão econômica, da gravíssima lesão à ordem pública ou à segurança jurídica ou da violação a qualquer outro princípio constitucional relevante para o caso. 3. Norma pré-constitucional. Não-recepção. Efeitos retroativos à data da promulgação da Constituição. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Lino Ramos Cundines. Relator: Gilmar Mendes, 03 de outubro 2006. Disponível em:  
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20364304%22>

&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 10 mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15/DF**, ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-AgR, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas "associações de associações" - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. [...]. Requerente: Confederação das Associações de Microempresas do Brasil. Requerido: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 14 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484298>. Acesso em: 10 de mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7/SP**. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par.2., 60, par.4., incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal [...]. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Recorrido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Sidney Sanches. 18 de março de 1994. Disponível em: [https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_939\\_DF\\_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1715387142&Signature=ka%2Fk9FTPN0njITSJaiotPyM8bJw%3D](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_939_DF_15.12.1993.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1715387142&Signature=ka%2Fk9FTPN0njITSJaiotPyM8bJw%3D). Acesso em: 10 mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019/DF**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final

não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. [...]. Recorrente: Madeiramadeira Comercio Eletronico S/A e Outro (A/S). Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de fevereiro 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em 10 mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 640.905/SP**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 4º DA PORTARIA Nº 655/1993 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PARCELAMENTO DE DÉBITOS. ADESÃO POR CONTRIBUINTE COM DEPÓSITO JUDICIAL. RESTRIÇÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE ARBITRARIEDADE LEGISLATIVA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO LIVRE ACESSO À JUSTIÇA. INOCORRÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DEVIDO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE QUE SE CONDICIONA AO TRÂNSITO EM JULGADO DA AÇÃO. RECURSO PROVIDO [...]. Recorrente: União Federal. Recorrido: TECBRAFF - TECNOLOGIA DE PRODUTOS PARA FUNDICAO LTDA. Relator: Min. Luiz Fux. 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274788>. Acesso em: 10 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no RE 574.706/PR**. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil



ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União Federal. Relatora Min. Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 02. Mai. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 539**. É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal [1969]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3338#:~:text=%C3%89%20constitucional%20a%20lei%20do,propriet%C3%A1rio%2C%20que%20n%C3%A3o%20possua%20outro>. Acesso em 02 mai. 2024.

BUENO, Cassio S. **Curso sistematizado de direito processual civil**. v.1. Editora Saraiva, 2024. E-book. ISBN 9788553620791. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620791/>. Acesso em: 18 abr. 2024.

BULOS, Uadi L. **Curso de direito constitucional**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553624818. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624818/>. Acesso em: 24 abr. 2024.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª Ed., São Paulo. 2008, pg. 186/187

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 98, p. 159–180, 2003.

Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>.. Acesso em: 2 maio. 2024.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12 ed. São Paulo: SaraivaJur. 2022.504 p. ISBN 978-65-5362-329-3 (Impresso).

DONIZETTI, Elpídio. *Novo Código de Processo Civil Comentado, 3ª edição*. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2018.

FERRARI, Maria Macedo Nery. **O Ato Jurídico Perfeito e a Segurança Jurídica no Controle da Constitucionalidade**. Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional ISSN 1138-4824, núm. 11, Madrid (2007), págs. 195-242.

FUX, Luiz. **Curso de Direito Processual Civil**. [Digite o Local da Editora]: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559648474. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559648474/>. Acesso em: 23 abr. 2024.

GAJARDONI, Fernando da F.; DELLORE, Luiz; Andre Vasconcelos Roque; et al. **Comentários ao Código de Processo Civil**. Grupo GEN, 2022. *E-book*. ISBN 9786559644995. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559644995/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **ESTUDO SOBRE O IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-impacto-exclusao-do-icms-pis-cofins/>. Acesso em: 3 maio 2024.

JÚNIOR, André P. **Curso de direito constitucional**. Editora Saraiva, 2015. *E-book*. ISBN 9788502627611. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502627611/>. Acesso em: 30 abr. 2024.

Lima, Carolina Alves de Souza. **O princípio constitucional do duplo grau de jurisdição**. Manole. 2004. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=EvUSjJgXXnoC&oi=fnd&pg=PA11&dq=duplo+grau+de+jurisd%C3%A7%C3%A3o&ots=lqeCi6yr\\_0&sig=72DWLnW\\_EJNkRn0kFQADeTQ0aRM#v=onepage&q=duplo%20grau%20de%20jurisd%C3%A7%C3%A3o&f=false](https://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=EvUSjJgXXnoC&oi=fnd&pg=PA11&dq=duplo+grau+de+jurisd%C3%A7%C3%A3o&ots=lqeCi6yr_0&sig=72DWLnW_EJNkRn0kFQADeTQ0aRM#v=onepage&q=duplo%20grau%20de%20jurisd%C3%A7%C3%A3o&f=false). Acesso em: 23/04/2024.

MACHADO, Hugo de Brito. “Apresentação e Análise Crítica”, em **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, coord. Hugo de Brito Machado, São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999, p. 11.

MARINONI, Luiz; ARENHART, Sérgio; MITIDIERO, Daniel. Capítulo I. Das Normas Fundamentais do Processo Civil In: MARINONI, Luiz; ARENHART, Sérgio; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado** - Ed. 2023. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2023.

MEDINA, José. 1. Fundamentos do Direito Processual Civil In: MEDINA, José. **Curso de Processo Civil** - Ed. 2023. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2023.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774944. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774944/>. Acesso em: 02 mai. 202

MORSCHBACHER, José. **Repetição de Indébito e Compensação no direito tributário**, São Paulo: Dialética; Fortaleza, Icet, 1999, p. 49.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**: processo civil, penal e administrativo. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2016. 464 p. ISBN 9788520361191.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553627185. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/>. Acesso em: 25 abr. 2024.

PINHEIRO, Guilherme César. **Fundamentos teóricos e aspectos técnicos do direito à ampla defesa**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 99-115, jan./mar. 2022. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril\\_v59\\_n233\\_p99](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p99)

SARLET, Ingo; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2024. *E-book*. ISBN 9788553621163. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553621163/>. Acesso em: 24 abr. 2024.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 29 abr. 2024.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª edição. 2005. Malheiros. p. 122

SOUZA, James. **Capítulo 11. Ações Ordinárias em Matéria Tributária** In: SOUZA, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2022.

TAVARES, Alexandre M. **Fundamentos de direito tributário**. Editora Saraiva, 2009. *E-book*. ISBN 9788502136830. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502136830/>. Acesso em: 26 abr. 2024.

TAVARES, Andre R. **Curso de direito constitucional**. Disponível em: Minha Biblioteca, (22nd edição). Editora Saraiva, 2024.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de Processo Civil: teoria geral do processo**. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2018. ISBN 9788553210350.


---

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Gabriela Rustiguer Ferraz  
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41928342, período matutino, turma 419, tendo realizado o TCC com o título: A Modulação de Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária e o Princípio da Segurança Jurídica sob a orientação do(a) Professor(a) Ricardo Cunha Chimenti, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de maio de 2024.

Documento assinado digitalmente  
 **GABRIELA RUSTIGUER FERRAZ**  
Data: 10/05/2024 19:57:22-0300  
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

**Assinatura do discente**



Universidade Presbiteriana  
**Mackenzie**

