

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico**

**FLÁVIO MIRANDA MOLINARI**

**MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA PELO STF**

**SÃO PAULO**

**2020**

FLÁVIO MIRANDA MOLINARI

MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA PELO STF

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Presbiteriana Mackenzie como exigência para a obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico, sob a orientação do Professor Doutor José Carlos Francisco.

SÃO PAULO

2020

M722m Molinari, Flávio Miranda.  
Modulação temporal de efeitos em matéria tributária pelo STF. /  
Flávio Miranda Molinari  
135 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) –  
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2020.  
Orientador: José Carlos Francisco.  
Bibliografia: f. 130-135.

1. Modulação. 2. Supremo Tribunal Federal. 3. Direito  
Tributário. 4. Segurança Jurídica. 5. Excepcional Interesse Social. I.  
Francisco, José Carlos Francisco, *orientador*. II. Título.

CDDir 341.4191

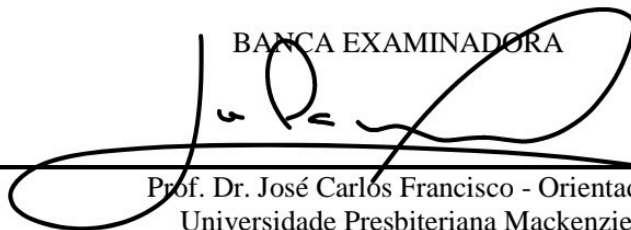
FLÁVIO MIRANDA MOLINARI

MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA PELO STF

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie como exigência  
para a obtenção do título de Mestre em Direito Político  
e Econômico, sob a orientação do Professor Doutor José  
Carlos Francisco.

Aprovado em: 14 de agosto de 2020.

BANCA EXAMINADORA



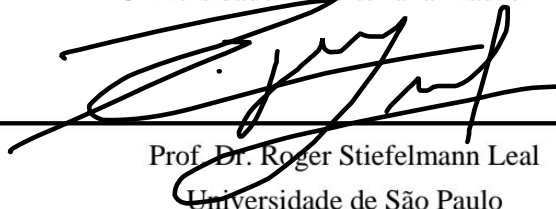
---

Prof. Dr. José Carlos Francisco - Orientador  
Universidade Presbiteriana Mackenzie



---

Profa. Dra. Irene Patrícia Nohara  
Universidade Presbiteriana Mackenzie



---

Prof. Dr. Roger Stiefelmann Leal  
Universidade de São Paulo

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar o instituto jurídico da modulação de efeitos em matéria tributária à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade difuso e concentrado, desde sua entrada em vigor por meio das Leis n.ºs. 9.868/99 e 9.882/99 até o presente, a partir da tabulação e análise das decisões proferidas nesse intervalo selecionadas, de maneira a verificar se há um padrão decisório sobre a interpretação do sentido e alcance das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” contidas nos dispositivos autorizadores da modulação nas referidas legislações, bem como a aplicação do instituto nos casos de mudança de entendimento jurisprudencial, que acabou por ser critério de dispositivo legal para modulação temporal dos efeitos a partir do Código de Processo Civil de 2015. Essa análise pressupôs um ferramental teórico para auxiliar na compreensão da modulação de efeitos inserida no sistema jurídico, a partir do positivismo jurídico, na vertente dos autores Hans Kelsen e H.L.A. Hart, passando pelas características do constitucionalismo contemporâneo, bem como avaliando as características de eficácia e efetividade das normas constitucionais e o papel da jurisdição constitucional no contexto brasileiro. A análise realizada permitiu concluir que é possível afirmar a existência de padrões acerca da modulação temporal de efeitos em matéria tributária pelo STF em algumas situações específicas, como são os casos de modificação de jurisprudência e de exigência de comprovação de grave lesão ao ambiente social, bem como é possível identificar características de casos em que a situação fática leve a padrões que exigem a modulação de efeitos, como é o caso da modificação de jurisprudência em matéria tributária, e que rechaçam a modulação, como os casos em que não se comprova empiricamente a existência de prejuízo social irreversível. No entanto, não é possível encontrar um único padrão conceitual que é utilizado nas decisões do STF para definir “Segurança Jurídica” e “Excepcional Interesse Social”. Na prática, as decisões utilizam essas expressões seguidas de exemplos hipotéticos que confirmam a necessidade de sua garantia, como se isso fosse suficiente para garantir a validade da manipulação das decisões que declaram a inconstitucionalidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Modulação; Supremo Tribunal Federal; Direito Tributário; Segurança Jurídica; Excepcional Interesse Social.

## ABSTRACT

This project aims to analyze the legal institute of modulation of effects in tax matters based on the jurisprudence of the Federal Supreme Court in the control of constitutionality diffuse and concentrated since its entry into force through the Laws n ° S. 9.868/99 and 9.882/99 to the present, from the tabulation and analysis of the decisions given in this selected interval, in order to verify whether there is a decision-making standard on the interpretation of the meaning and scope of the expressions "legal certainty" and "exceptional social interest" contained in the authorizing norms of modulation in the aforementioned legislations, as well as the application of these in cases of change of jurisprudential understanding, as overruling cases, which turned out to be a criterion of legal norms for temporal modulation of effects from the Code of Civil Procedure of 2015. This analysis presupposed a theoretical tool to assist in understanding the modulation of effects inserted in the legal system, from the legal positivism, in the strand of the authors Hans Kelsen and H.L.A. Hart, passing through the characteristics of contemporary constitutionalism, as well as evaluating the characteristics of effectiveness of constitutional norms and the role of constitutional jurisdiction in the Brazilian context. The analysis concluded that it is possible to affirm the existence of patterns about temporal modulation of effects in tax matters by the STF in some specific situations, such as cases of change of jurisprudence and requirement of proof of severe injury to the social environment, as well as it is possible to identify characteristics of cases in which the factual situation leads to patterns that require the modulation of effects, as the case of the change of jurisprudence in tax matters, and which reject the Modulation, such as cases in which there is no empirically proven existence of irreversible social impairment. However, it is not possible to find a decision standard that is used in the STF to define "legal certainty" and "exceptional Social interest". In practice, decisions use these expressions followed by hypothetical examples that confirm the need for their guarantee, as if that were enough to guarantee the validity of the manipulation of decisions declaring unconstitutionality

**KEYWORDS:** Modulation; Federal Supreme Court; Tax Law; Legal Certainty; exceptional social interest

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, José Roberto Molinari e Maria de Fátima Arcizio Miranda, por todo esforço e amor que dedicaram a mim e aos meus irmãos. Nenhuma palavra é capaz de expressar a gratidão e amor que tenho por vocês.

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Carlos Francisco, que gentilmente aceitou me orientar neste trabalho, bem como dividir o seu vasto conhecimento sobre Direito Constitucional e a sua rica memória sobre a formação da jurisprudência em matéria tributária no Brasil.

À Prof. Dr. Irene Patrícia Nohara e ao Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que leram atentamente o trabalho submetido ao exame de qualificação e fizeram indispensáveis apontamentos para o seu aprimoramento.

Aos amigos, que sempre me apoiaram nessa jornada. Por todos os momentos de diversão que me resgataram do isolamento que a pesquisa acadêmica muitas vezes me colocou nesse período.

Aos colegas do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em especial, aos membros do grupo de pesquisa "Pacto Federativo Brasileiro e as implicações tributárias e orçamentárias ao lume da cidadania".

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 01 – A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO E A JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL.....</b>	<b>17</b>
1.1. Interpretação e discricionariedade no positivismo jurídico.....	19
1.2. Jurisdição constitucional no Brasil após a Constituição de 1988.....	30
1.3. Eficácia e efetividade da Constituição no tempo.....	37
<b>CAPÍTULO 02 – OS EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES.....</b>	<b>46</b>
2.1 Anulabilidade <i>versus</i> nulidade dos atos inconstitucionais e efeitos <i>ex nunc</i> , <i>ex tunc</i> e <i>pro futuro</i> das decisões.....	51
2.2 Mudança constitucional, mutação constitucional e interpretação evolutiva.....	57
2.3 Formas de interpretação da “Segurança Jurídica” e do “Excepcional Interesse Social” a partir da Constituição Federal brasileira.....	67
2.3.1 Segurança Jurídica.....	68
2.3.2 Excepcional Interesse Social.....	78
<b>CAPÍTULO 03 – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: PADRÕES E TENDÊNCIAS PARA APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>87</b>
3.1 Casos em que houve modulação.....	95
3.1.1 Contribuições Previdenciárias - Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991.....	97
3.1.2 Inconstitucionalidade de cobrança do ICMS nas operações interestaduais pelo estado de destino nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes do tributo.....	99
3.1.3 Inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo estado do Ceará.....	100
3.1.4 Inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007 – Benefícios fiscais relativos à combustíveis beneficiados.....	101
3.1.5 Inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS sem convênio do CONFAZ – “Guerra dos Portos”.....	102
3.1.6 Inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar.....	102
3.1.7 Restituição diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.....	103
3.1.8 Inconstitucionalidade dos artigos 23, parágrafo 5º, da Lei nº 8.036/90 e 55 do Decreto nº 99.684/90, que preveem o prazo prescricional de 30 anos para cobrança do FGTS.....	104
3.1.9 Inconstitucionalidade da Taxa de combate a incêndio.....	105
3.1.10 Inconstitucionalidade da concessão de créditos de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES).....	105
3.2 Casos em que não houve modulação de efeitos.....	106



3.2.1 IPTU – Progressividade antes da Emenda Constitucional 29/2000.....	108
3.2.2 IPI – Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados.....	109
3.2.3 Cofins – Inconstitucionalidade da revogação da isenção da contribuição prevista na LC nº 70/91, concedida à sociedade civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, pela Lei ordinária nº 9.430/96.....	110
3.2.4 Inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL – sobre as receitas de comercialização de produtos rurais prevista no art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992.....	111
3.2.5 Competência dos estados-membros para criar contribuição compulsória destinada ao custeio de serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos e odontológicos prestados aos seus servidores.....	112
3.2.6 Inconstitucionalidade de cobrança da Taxa por serviço prestado por órgão de segurança pública.....	113
3.2.7 Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.....	114
3.2.8 Inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS-Importação e Cofins-Importação incidentes no desembaraço aduaneiro.....	114
3.2.9 Alteração da jurisprudência consolidada do STJ a respeito do sujeito ativos da relação tributária relativa à incidência do ISS – Arrendamento Mercantil.....	115
3.2.10 Inconstitucionalidade da autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídica.....	116
3.2.11 Constitucionalidade da incidência de IPI nas importações de veículos automotores por pessoas físicas.....	116
3.2.12 Constitucionalidade da taxa estadual para emissão de Anotação de Responsabilidade Técnica.....	117
3.2.13 Inconstitucionalidade da Lei estadual nº 11.348/00, de Santa Catarina – Cobrança de taxas em razão da prestação de serviço público e específico.....	117
3.2.14 Constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, conforme o previsto, nas redações dada pela Lei 10.256/2001, pelo artigo 25 da Lei 8.212/1991.....	118
3.2.15 Incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde.....	118
3.2.16 Aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente.....	119
3.3 Como o STF justifica a modulação de efeitos em matéria tributária.....	120
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>124</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>130</b>

## INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo analisar o instituto jurídico da modulação de efeitos em matéria tributária à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade difuso e concentrado, desde sua entrada em vigor por meio das Leis n.ºs. 9.868/99 e 9.882/99 até o presente, a partir da tabulação e análise das decisões proferidas nesse intervalo selecionadas, de maneira a verificar se há um padrão decisório sobre a interpretação do sentido e alcance das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” contidas nos dispositivos autorizadores da modulação nas referidas legislações, bem como a aplicação do instituto nos casos de mudança de entendimento jurisprudencial, que acabou por ser critério de dispositivo legal para modulação temporal dos efeitos a partir do Código de Processo Civil de 2015.

As decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade têm como marca a extensão das consequências para além das partes e processos que estão sob análise concreta, afetando diversos nichos sociais, políticos e econômicos, sendo sua função esmiuçar suficientemente as razões de decidir para que a decisão seja legítima em face dos que estão sob sua tutela em sentido amplo. Apesar dessa afirmação sobre as consequências das decisões, a dogmática jurídica entende a relação de consequência a partir da ideia de resultado pela realização de determinado fato pretérito, uma relação causal que determina um resultado no tempo sobre determinada conduta, gerando impacto a partir do comportamento humano. Essa relação de consequência é analisada com base na estrutura lógica da norma jurídica que prevê para cada hipótese normativa uma consequência jurídica. Tomemos como exemplo a exigência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) em face daqueles que são proprietários de bens imóveis localizados em área urbana. A norma hipotética determina que a partir do momento que a pessoa se tornar proprietária de bem imóvel localizado na zona urbana, recai sobre seu patrimônio a cobrança do IPTU. A relação de causa e consequência estabelecida pela norma em abstrato prevê como causa o fato de determinada pessoa possuir a característica singular de “ser proprietário de imóvel em área urbana” e a consequência o pagamento de IPTU.

Sendo assim, podemos identificar que as consequências das decisões do Supremo Tribunal Federal podem ser analisadas sob o prisma dogmático do direito, entendendo a consequência como uma decorrência lógica da aplicação de toda e qualquer norma positivada, ou por meio dos impactos econômicos, políticos e sociais que essas decisões podem atingir. Quando se trata de modulação de efeitos em matéria tributária, a determinação do

consequente normativo, ou seja, da consequência sob o ponto de vista da dogmática jurídica, estará intimamente ligada aos impactos macrossociais que causam essas decisões, haja vista que o conteúdo das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” se referem também a ideais, valores, princípios etc., e portanto, às preocupações que se sobrepõem a técnica normativa e acabam chamando a atenção do interprete para fatores extrínsecos ao cotejo analítico necessário para aplicação da modulação de efeitos, o que pode politizar o sentido constitucional<sup>1</sup> da modulação de efeitos e a sua aplicação em âmbito jurisdicional.

Essa zona abstrata que se encontra o instituto jurídico da modulação de efeitos acaba por impor um ônus argumentativo importante ao intérprete da norma jurídica, pois, nesse caso não há espaço para se apegar a enunciados normativos fechados ou a argumentos tangenciais, como a estrita legalidade em relação ao mencionado dispositivo, assumindo o juiz o papel de relevância na solução de problemas que impactará rapidamente grupos distintos de pessoas, empresas, instituições etc. Percebendo a imposição desse ônus argumentativo na interpretação da Constituição, a ineficiência do modelo *civil law* de sistematização do direito a partir da lógica mecânica de subsunção para interpretar enunciados normativos que possuem conceitos amparados em termos abstratos e a necessidade de legitimação das suas decisões pelo motivo de que possuem ampla extensão de efeitos – os quais são advindos, em grande parte, da mudança de interpretação positivista ocorrida a partir do pós-guerra em 1945 –, o Supremo Tribunal Federal passou a se utilizar de ferramentas para auxiliar a compreensão de situações jurídicas que estão sob a sua responsabilidade, incluindo nos processos em que se discute a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e em consequência a modulação de efeitos, a possibilidade de atuação de terceiros interessados, na qualidade *amicus curiae*, e a possibilidade de participação em audiências públicas<sup>2</sup>, cujo escopo é ouvir a opinião de diversos setores da sociedade que poderão ser impactados pelas suas decisões, sendo uma forma de orientar o plenário a tomar a sua decisão.

Em suma, as consequências das decisões do Supremo Tribunal Federal, especialmente, no que concerne a modulação de efeitos em matéria tributária, possuem duas óticas de análise que dialogam entre si, pelo fato de que as características abstratas das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” dão azo ao intérprete buscar

---

<sup>1</sup> Sobre a politização da Constituição, ver: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 288.

<sup>2</sup> O STF já realizou mais de 20 audiências públicas desde que as instituiu, o que prova a busca por legitimação de suas decisões em caso que as consequências podem atingir demasiadamente outros interesses. Os dados podem ser vistos em <http://www.stf.jus.br/portal/audienciaPublica/audienciaPublica.asp?tipo=realizada>.

meios que levam a construção de uma argumentação jurídica possível<sup>3</sup>, a fim legitimar decisões que possam causar relevantes impactos jurídicos, econômicos e sociais e sustentar o grau de responsabilidade atribuído à Corte nestes casos, e em última instância, atribuído aos juízes que a compõem, imponde-lhes a tarefa de não fugir do texto constitucional<sup>4</sup>, mesmo estando em jogo a estabilidade na relação entre indivíduos, os poderes e a sociedade.

Esse o grau de responsabilidade ganhou relevo no papel da jurisdição constitucional em matéria tributária, pois o exercício do controle de constitucionalidade em casos julgados pela corte dessa matéria tem o potencial de causar instabilidades significantes no espectro político, econômico e social que depende diretamente da atuação do estado. Daí o porquê da modulação de efeitos, nesse contexto, possa ser um instrumento pragmático que funcione como uma válvula de escape do Poder Judiciário ao decidir questões de impacto econômico e social relevantes, de modo a não comprometer a legitimidade das suas decisões e acirrar as refregas institucionais com os outros poderes do Estado.

Se o instituto da modulação de efeitos for visto dessa forma, poderá o órgão julgador, ao modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, apenas atribuir efeitos *ex nunc*, ou seja, validando as situações inconstitucionais anteriores à decisão, de modo a incentivar indiretamente o comportamento inconstitucional das autoridades que emanaram o ato normativo extirpado, o que cria uma situação de conflito em face dos princípios da segurança jurídica e a proteção da confiança dos cidadãos no estado de direito<sup>5</sup>, bem como caminha em direção oposta aos princípios que regem as relações jurídicas tributárias constituídas entre fisco e contribuinte, e ainda, esvaziando o sentido da repetição de indébito. Por outro lado, caso não haja modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, ou seja, invalidando todas as relações jurídicas constituídas no passado, a jurisdição constitucional poderá comprometer a execução de políticas públicas que são feitas a partir de escolhas de um determinado governo, as quais devem ter por prisma os objetivos fundamentais do estado, como aqueles previstos no artigo 3º da Constituição Federal, já que a arrecadação de tributos é a principal fonte do orçamento público para custear as suas atividades e a decisão que declara a

---

<sup>3</sup> Nesse sentido, ver: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. CHRISTOPOULOS, Basile. *Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal*. 2014. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

<sup>4</sup> GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios). 6 edição refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 21.

<sup>5</sup> SERPA JUNIOR, Wagner. *Princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária e modulação de efeitos das decisões judiciais*. 2011. Dissertação de Mestrado. Universidade Presbiteriana Mackenzie.

inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo de matéria tributária pode forçar o reconhecimento de despesas relevantes no orçamento público, contrariando o interesse público, amparado pelo princípio da solidariedade<sup>6</sup>, em prevalência do interesse privado.

Em vista dessa problematização, este trabalho buscará resposta para as seguintes indagações: O Supremo Tribunal Federal tem um padrão decisório para aplicação do instituto da modulação temporal de efeitos em matéria tributária? É possível identificar na jurisprudência da modulação temporal de efeitos em matéria tributária algum padrão conceitual sobre o significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”?

A hipótese é que o Supremo Tribunal Federal segue um padrão decisório ao aplicar o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, que é modular tais decisões com base no princípio da segurança jurídica quando (i) há modificação de jurisprudência, sendo irrelevante a parte que sofrer o revés temporal – se fisco ou contribuintes –, e (ii) não modular em casos que o excepcional interesse social é invocado com base em argumentos meta-jurídicos, como problemas econômicos, desacompanhados de elementos fáticos-probatórios a demonstrar o risco social irreversível.

Para testar as hipóteses aventadas e responder adequadamente às perguntas formuladas, empregamos uma metodologia de pesquisa teórico-prática, descritiva, desenvolvida a partir do método indutivo, bem como utilizando o método de análise do discurso para apurar quantitativamente o resultado da análise jurisprudencial temática.

O embasamento teórico da pesquisa foi realizado a partir de consultas bibliográficas nas disciplinas clássicas e contemporâneas de Direito Constitucional e Tributário, Filosofia e Teoria Geral do Direito, bem como pesquisa sobre as normas constitucionais e a legislação vigente relativa ao controle de constitucionalidade e o instituto da modulação de efeitos. As principais obras clássicas que serviram de apoio para fixar as premissas teóricas desse trabalho foram *A teoria pura do direito*, de Hans Kelsen, *O conceito de direito*, de H.L.A. Hart, e *A força normativa da Constituição*, de Konrad Hesse.

A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi feita utilizando o método de análise do discurso, a partir do exame de decisões em que a Corte, ao realizar o controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos de matéria tributária, tanto difuso como concentrado, aplicou o instituto da modulação de efeitos. A coleta de decisões foi feita

---

<sup>6</sup> Nesse sentido, ver: FRANCISCO, José Carlos. Estado pós-moderno, confiança legítima e anterioridade tributária. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*. Belo Horizonte, ano 5, n. 17, jan. / mar. 2011.

no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal<sup>7</sup>, em 19 de novembro de 2018, 19 de agosto de 2019 e 05 de abril de 2020, utilizando as palavras “modulação” e “tributário”, sendo o corte temporal o período de início da vigência das Leis n.ºs. 9.868/99 e 9.882/99 até o dia da pesquisa. A pesquisa resultou em mais de 100, cujo número exato foi reduzido para 66 decisões analisadas, tendo em vista que as demais não tratavam da modulação de efeitos em matéria tributária. Em seguida, analisou-se as decisões singularmente para identificar quais eram os fundamentos utilizados para a aplicação do instituto da modulação de efeitos em cada caso, ou sua rejeição. Para sistematizar a pesquisa, inicialmente foi feito um mapeamento a partir da tabulação das decisões, as quais foram separadas por tema, tendo em vista o elevado número de decisões, o que resultou em 26 (vinte e seis) temas tributários em que a modulação de efeitos foi analisada. A separação por temas, ressalta-se, envolveu o critério de repetição de recursos idênticos sobre a mesma matéria ou recursos julgados em conjunto.

Essa indicação precisa do conjunto de decisões a serem analisadas é muito relevante, do ponto de vista da metodologia empregada no presente trabalho, pois permitirá o alcance de conclusões relevantes para o debate teórico que lhe precede na organização do texto e será útil para tentar identificar se há um padrão decisório sobre o objeto que está sendo investigado (PALMA, FEFERBAUM, PINHEIRO, 2015, p. 156).

Posteriormente, as decisões foram separadas em tópicos distintos, sendo um para as decisões em que houve modulação e outro para decisões em que não houve modulação. O intuito dessa sistemática é permitir a identificação de possíveis padrões e tendências do STF quando da aplicação ou não do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária. Essa análise permitiu verificar que a modulação de efeitos foi aplicada em 10 (dez) temas, o que representa 34,5% do universo dos temas analisados. Nesse sentido, de início, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária, tem a tendência pela não aplicação da modulação de efeitos, em que pesa o percentual de aplicação seja um número salutar.

Em suma, esse ferramental teórico-metodológico é o guia que se entendeu adequado para cumprir com o objetivo central deste trabalho, de maneira que se fez a sua organização a partir da produção textual dividida em três capítulos.

O primeiro capítulo é o ponto de partida para entender a aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse capítulo, estabelecemos que o direito opera em um paradigma temporal, pois busca estabilidade e

---

<sup>7</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>

transformação social ao mesmo, de modo que a formação da estrutura do direito brasileiro no contexto ocidental, desde o positivismo jurídico, de matriz kelseniana, passando pela formação constitucional brasileira de 1988 e pela evolução teórica acerca da eficácia das normas constitucionais, são elementos que encadeiam um sentido para busca de uma solução dogmática na aplicação do instituto da modulação de efeitos.

O segundo capítulo analisará analiticamente os efeitos do controle de constitucionalidade e a modulação temporal das decisões, apresentando o debate sobre a tese de nulidade *versus* anulabilidade dos atos declarados inconstitucionais e os seus efeitos *ex tunc* e *ex nunc*, localizando na legislação específica o instituto da modulação de efeitos, e apresentando os contornos interpretativos da expressão “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”.

O terceiro capítulo é destinado a análise jurisprudencial do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária no Supremo Tribunal Federal. Como já adiantado acima, nessa parte do trabalho, apresentaremos a pesquisa realizada no âmbito da Corte e sistematizaremos os principais argumentos das decisões de modulação temporal com vistas a identificar possíveis padrões e tendências, de maneira a confirmar ou infirmar as hipóteses inicialmente traçadas e responder as perguntas formuladas, e propondo uma formulação de resposta adequada à Constituição nos casos de modulação de efeitos em matéria tributária a partir da pesquisa realizada.

Em razão do instituto da modulação de efeitos estar alinhado na dimensão jurídica dos princípios da segurança jurídica, principalmente na dimensão da confiança legítima dos cidadãos em face das decisões do STF, e do excepcional interesse social, este trabalho adere à linha de pesquisa “A Cidadania Modelando o Estado”, pois o impacto das decisões tomadas em sede de controle de constitucionalidade em matéria tributária se insere no contexto das limitações constitucionais ao poder de tributar e, paralelamente, na noção de estado fiscal para promoção dos direitos fundamentais por meio de sua atuação na ordem econômico-social.

## CAPÍTULO 01 – PREMISSAS TEÓRICAS: A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO E A JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

A força normativa da Constituição é o título de uma das principais obras do direito constitucional pós-moderno. O seu autor, jurista alemão Konrad Hesse, faz do seu trabalho uma contraposição à concepção de Constituição desenvolvida por Ferdinand Lassalle, para quem a Constituição seria apenas “um pedaço de papel” que sucumbiria aos fatores reais de poder na sociedade. Diferentemente, Hesse demonstra que a Constituição não pode se esvaecer na velha concepção positivista de separação entre realidade e norma, entre ser (*Sein*) e dever-se (*Sollen*), dado que essa relação privilegia, em uma situação limite, a posição fática em detrimento da normatividade constitucional, sendo encontrar um caminho entre a “normatividade em favor do domínio das relações fáticas, de um lado, e a normatividade, despida de qualquer elemento de realidade, do outro” (HESSE, 1991, p. 14). Como assinala o referido autor (1991, p. 25):

A Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel, tal como caracterizada por Lassalle. Ela não se afigura “impotente para dominar, efetivamente, a distribuição de poder, tal como ensinado por Georg Jellinek e como hodiernamente, divulgado por um naturalismo e sociologismo que se pretende cético. A Constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta do seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade. Em caso de eventual conflito, a Constituição não deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (*realisierbare Voraussetzungen*) que, mesmo em caso de confronto, permitem assegurar a força normativa da Constituição.

Essa contribuição foi essencial para o desenvolvimento do Direito Constitucional no contexto do pós-guerra, na medida em que superou a concepção pretérita de Constituição como um documento político que visava organizar o poder e assegurar a nação, sem nenhuma vinculação normativa direta à realidade, para trazer uma nova concepção de Direito Constitucional, cujo dever é explicitar, a partir da dogmática e da interpretação constitucional, em que condições as normas constitucionais podem alcançar o seu maior grau de eficácia possível, de modo a preservar a vontade da Constituição em contraposição à imposição fática (HESSE, 1991, p. 27).

A reflexão de Hesse foi feita no contexto da Alemanha no pós-guerra<sup>8</sup>, onde a Alemanha estava dividida em dois Estados, e buscava recuperar sua estabilidade e

---

<sup>8</sup> Apesar da versão brasileira do livro, utilizada neste trabalho, ter sido editada em 1991, o texto trata de uma conferência de Konrad Hesse realizada na Alemanha, em 1959, na Universidade de Freiburg



desenvolvimento a partir de realidades distintas nos dois lados. Hesse, do lado ocidental, teorizou sob o pálio da Lei fundamental de 1949, a qual foi aprovada por um conselho parlamentar no contexto da tutela das forças de ocupação. Nesse sentido, a realidade posta naquela época deu ensejo ao surgimento de uma doutrina constitucional preocupada com a efetividade da Constituição, preconizando a eficácia normativa como forma de não retroagir ao passado sombrio nazista, cujo pragmatismo institucional levou a maior tragédia humanitária do século XX.

Hesse buscou conciliar a dogmática normativista, de origem positivista, com os desafios inerentes aos necessários avanços políticos, econômicos e sociais determinados na Lei fundamental, de maneira a colocar a Constituição como um vetor normativo que conduz a transformação da sociedade e assegure a manutenção do Estado de Direito.

Essa preocupação com assimilar a eficácia das normas constitucionais no tempo e assegurar postulados que dão azo a própria ideia de direito em si é ainda mais flagrante em países como o Brasil, cuja evolução política, econômica e social do Estado não conseguiu atingir as promessas constitucionais inspiradas nos fatores de realidade incluídos no contexto da pós-modernidade, a qual é cada vez mais dinâmica e complexa, impondo ao direito a difícil tarefa de conciliar as tarefas do Estado Social e a preservação dos valores inerentes ao Estado Liberal.

No contexto do Direito Tributário, que fez parte do objeto de pesquisa desse trabalho, essa complexidade da pós-modernidade levou a ponderação do âmbito de proteção de princípios, como a segurança jurídica, em favor de outros, como a solidariedade sob o prisma da justiça social (FRANCISCO, 2011, p. 5), o que anteriormente não se cogitava dada imperatividade dos princípios da segurança jurídica, anterioridade e irretroatividade na seara tributária.

CINTRA localiza esse fenômeno como uma distorção entre o desenho normativo do direito tributário atual e a realidade, pois as categorias jurídicas que funcionam como base impositiva das obrigações tributárias foram montadas em um contexto da lógica de produção mecânica e concentrados geograficamente, ao passo que hoje as cadeias globais de valor imprimiram novas formas de produção, fluxos financeiros e diferentes tipos de ativos de valor, de modo a concluir que um redesenho desse modelo é necessário para dar maior segurança jurídica e cumprir as funções de arrecadação e fiscalização para suplantar os projetos de Estado (2014, p. 30/31).

Por essas razões, para analisar a aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, entendemos ser necessário compreender três premissas fundamentais que

informam a teoria constitucional brasileira, motivo pelo qual estruturamos o capítulo da seguinte forma.

Inicialmente, analisaremos a teoria do positivismo jurídico a partir das concepções teóricas dos autores Hans Kelsen, em *Teoria Pura do Direito*, e H.L.A. Hart, em *O Conceito de Direito*, as quais influenciaram bastante a produção acadêmica e a sistematização da *praxis* jurídica brasileira, deixaram contribuições fundamentais para compreensão da interpretação do direito, e em especial, da interpretação da Constituição.

Após analisarmos a jurisdição constitucional na conjuntura estabelecida pela Constituição de 1988, a qual foi inserida em contexto de passagem de sistemas com objetivos antagônicos, sendo que a nova ordem constitucional trouxe um conteúdo normativo altamente propositivo, com finalidades específicas, e convive com uma realidade distinta, politicamente ineficiente, que relega a jurisdição constitucional um papel decisivo para o cumprimento da Constituição.

Por fim, será feita uma análise e reflexão, do ponto de vista dogmático, sobre a questão da eficácia e efetividade das normas constitucionais, suas classificações doutrinárias, bem como os modelos possíveis de concretização dos direitos que assegurem uma convivência possível na perspectiva do paradoxo temporal que busca estabilidade jurídica e transformação da realidade por meio do direito.

### **1.1 Interpretação e discricionariedade no positivismo jurídico**

O positivismo é a vertente que mais influenciou a formação jurídica no Brasil, tanto a formação dos estudantes de direito como a formação das instituições que tem por finalidade aplicar o direito, especialmente pelo fato do país ter suas instituições construídas sob as bases de instituições europeias, e também, pelo fato de que o positivismo ganhava, enquanto método científico, bastante notoriedade no início da formação do estado brasileiro.

Aqui cabe esclarecer três pontos: (i) Por instituições deve se entender o conjunto de órgãos que formam a casca que da forma a ideia abstrata de Estado (órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário), e conseqüentemente, desenvolvem suas funções a partir do pacto político-social e atuação na perspectiva do direito posto; (ii) a afirmação de que o Brasil teve suas instituições criadas sob bases europeias não se justifica, neste trabalho, por uma análise comparativa entre cada órgão dos entes estatais, mas tão somente porque o Brasil, enquanto nação formada a partir da colonização portuguesa e pela imigração em massa do povo europeu, tem na sua história o enraizamento de modelos de administração pública,

sistema legislativo e organização judiciária advindos da coroa portuguesa, com influências francesas, italianas e alemãs; e (iii) o positivismo ganhou bastante notoriedade enquanto ciência a partir da obra de August Comte e inspirou modelos de governo na Europa e América do Sul, especialmente, a “Itália de Mussolini” e o “Brasil de Getúlio”.<sup>9</sup>

Retomando a influência positivista, podemos dizer que grande parte dos juristas brasileiros formou seu pensamento jurídico inspirado por esse ideal. Entre a eles, Miguel Reale, notável expoente da teoria do direito no Brasil, contribuiu com os avanços e críticas ao positivismo jurídico após a elaboração da Teoria Tridimensional do Direito.<sup>10</sup>

Miguel Reale elaborou sua Teoria Tridimensional do Direito baseando-a em três pilares: Fato, Valor e Norma. Diferentemente do cientificismo positivista, Miguel Reale acreditava ser possível a integração de elementos axiológicos ao objeto de estudo do direito. Por não ser objeto de estudo desse trabalho, deixamos aqui um trecho de uma das obras de Miguel Reale para compreensão do caráter tridimensional do direito (REALE, 1994, p. 77):

(...)o termo “tridimensional” só pode ser compreendido rigorosamente como traduzindo um processo dialético, no qual o elemento normativo integra em si e supera a correlação fático-axiológica, podendo a norma, por sua vez, converter-se em fato, em um ulterior momento do processo, mas somente com referência e em função de uma nova integração normativa determinada por novas exigências axiológicas e novas intercorrências fáticas. Desse modo, quer se considere a experiência jurídica, estaticamente, na sua estrutura, quer em sua funcionalidade, ou projeção histórica, verifica-se que ela só pode ser compreendida em termos de normativismo concreto, consubstanciando-se nas regras de direito toda a gama de valores, interesses e motivos de que se compõe a vida humana, e que o intérprete deve procurar captar, não apenas segundo as significações particulares emergentes da “praxis social”, mas também na unidade sistemática e objetiva do ordenamento vigente.

Consoante o objetivo desse capítulo, que é a compreensão da interpretação e discricionariedade no direito a partir do positivismo, passamos a analisar a o pensamento do seu principal expoente.

Hans Kelsen foi um dos autores positivistas escolhido para ser estudado no presente trabalho, pelos seguintes motivos: (i) Nos bancos de graduação do Brasil, talvez seja este autor que mais é estimulado o estudo, pois todas as disciplinas, para justificarem seus objetos de estudo no ordenamento jurídico, que quase sempre é baseado na legislação, entre outros motivos, justificam-se a partir da estrutura piramidal destrinchada pelo referido autor; (ii) O autor foi um dos pioneiros em aplicar o cientificismo positivista ao direito, inaugurando a

---

<sup>9</sup>Nesse sentido, ver FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder: Formação do Patronato Político Brasileiro*. 5ª ed., São Paulo: Globo, 2012. p. 389.; RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?: para uma crítica do direito (brasileiro)*. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2013. p. 30.

chamada “ciência jurídica”, ainda que haja bastante discordância em relação ao termo; e (iii) a maioria das críticas direcionadas ao positivismo-normativista tem por base as obras deste autor, em especial, a *Teoria Pura do Direito*.

Hans Kelsen, em *Teoria Pura do Direito*, sua obra nuclear, arquitetou uma teoria do direito pautada no cientificismo, o que foi fator determinante para constituir a distinção entre ciência do direito e direito.

Essa separação feita por Kelsen tem por finalidade separar o objeto de estudo do direito, ou seja, a norma jurídica, dos demais ramos de estudo que também influenciam o direito, como a filosofia, sociologia, ética etc. Por isso, é errônea a afirmação de que KELSEN ousou separar moral e direito, tendo em vista que, para este autor, cujo objetivo foi uma proposta de tentar dar um caráter científico ao direito, o objeto do estudo do direito não é o direito em si, ideia abstrata aplicada em consonância com saberes de outras ciências, mas tão somente uma observação dogmática analítica do ordenamento jurídico e da norma jurídica.

O que se constatou foi que o autor pretendeu a separação entre a ciência do direito e o direito. Tal proposta se justifica a partir das premissas usadas por KELSEN para distinguir norma jurídica e proposição jurídica (2009, p.80/84). Para o autor em questão, o ato de conhecimento científico aplicado ao direito é uma proposição jurídica, ou seja, é uma hipótese que se traduz em um enunciado descritivo sobre determinado objeto, ao passo que a norma jurídica é um comando imperativo de uma autoridade competente expresso em linguagem a partir de palavras e proposições jurídicas aplicadas. As proposições jurídicas são estruturas textuais que instrumentalizam a aplicação da norma jurídica.

Assim, podemos dizer que as proposições jurídicas funcionam como as leis, ou, como prefere o autor qualificar, são as normas jurídicas gerais, e as normas jurídicas são os resultados da aplicação das leis por um juiz, que, para o autor, são as normas jurídicas concretas (2009, p. 250/272). No entanto, para que a Lei seja posta em aplicação, há que se verificar sua validade perante o ordenamento jurídico. Nesse sentido, KELSEN propôs o escalonamento hierárquico como forma de verificação da regularidade de normas jurídicas inseridas no ordenamento. Isso quer dizer que, utilizando-se de um raciocínio hipotético, uma norma inferior deverá ter sua regularidade comparada com uma norma superior que dá validade a sua criação (2009, p. 242/246).

Essa relação dinâmica existente no processo de criação das proposições jurídicas e na aplicação normativa é importantíssima para a análise de como o intérprete, à luz das premissas apresentadas por KELSEN, poderá operar no ordenamento jurídico.

KELSEN dedicou parte da sua obra à interpretação como forma de aplicação do direito.

Interpretar, em uma primeira análise, pode ser definido como a ação de dar significado a alguma coisa. No caso da comunicação, a interpretação compõe-se por um agente emissor de uma determinada mensagem, pela mensagem emitida e pelo agente receptor. A mensagem enviada ao destinatário trará consigo um conteúdo semântico prévio e organizado em signos,<sup>11</sup> que após o recebimento pelo receptor, ganhará novo significado a partir de um juízo de interpretação feito por este agente. Esse juízo de interpretação tem por função decifrar os signos apresentados e atribuir sentido à mensagem recebida, sendo que o agente receptor tem como fator limitante da interpretação o conteúdo dos traços semânticos contidos nos signos recebidos, podendo ser irradiado no ato de interpretar fatores externos como elementos históricos, sociais, filosóficos, etc. Para KELSEN, a interpretação no mundo do direito é similar ao quadro apresentado em relação à interpretação no mundo da comunicação. Seja no processo legislativo ou judicial, haverá, em primeiro lugar, uma verificação de validade entre a norma superior e a norma inferior. Assim, tem-se a norma jurídica geral elaborada por um órgão competente, cuja competência e validade do ato normativo são verificadas a partir da hierarquia normativa, que após a sua elaboração, é aplicada por um órgão competente, que segue o mesmo raciocínio hierárquico, e subsume um determinado fato à norma jurídica geral, chegando-se a norma jurídica concreta.

Dessa forma, pode-se constatar a semelhança entre a interpretação no mundo do direito e no mundo da comunicação. No mundo do direito, determinado fato é levado ao conhecimento do órgão competente para aplicar o direito (receptor), que irá subsumir tal fato à norma jurídica geral emitida por outro órgão competente (emissor), e, da interpretação do comando geral pelo órgão competente para aplicar o direito, chega-se a norma jurídica concreta, sempre se compatibilizando as normas inferiores com as normas superiores, sejam de natureza formal ou material.

Por isso, para o autor em referência “*a interpretação é, portanto, uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior*” (2009, p. 387) Todavia, o próprio autor reconhece que a determinação feita pela norma de escalão superior não consegue vincular em todas as direções o ato por meio do qual é aplicada, de modo que sempre sobrar um espaço marginal para se interpretar a norma jurídica geral, servindo a norma de escalão superior como um “um quadro ou uma moldura” a ser preenchido por este ato de interpretação (2009, p. 388).

KELSEN separa a interpretação do direito em duas espécies, sendo (a) a interpretação

---

<sup>11</sup> Neste trabalho, e, em particular, no exemplo de interpretação na comunicação, poder-se-á entender signos como palavras escritas e enviadas pelo agente emissor.

do direito pelo órgão que é competente para aplicar a norma jurídica geral, e (b) a interpretação do direito feito por pessoas privadas, órgão não jurídicos, sendo aqui a interpretação pela ciência do direito. As considerações feitas pelo autor relativas à espécie de interpretação “a” são divididas, basicamente, em dois blocos: (i) a indeterminação do ato de aplicação do direito intencional e (ii) a indeterminação do ato de aplicação do direito não-intencional.

O primeiro bloco possui lineamentos de indeterminação que foram intencionalmente postos pelo órgão competente por estabelecer a norma a ser aplicada, podendo ser um fato antecedente ou conseqüente relativo ao processo de concretização da norma. Nesse sentido, a norma jurídica geral que foi indeterminada intencionalmente no seu processo de criação abre a possibilidade para o órgão competente que aplica o direito decidir relativamente o seu conteúdo e alcance no processo de concretização da norma.

Assim, uma norma jurídica geral de natureza penal, produzida pelo legislador competente, que prevê duas possibilidades de sanções a serem aplicadas a determinado fato jurídico incidente, deixa a cargo do juiz o poder de estabelecer qual será o conteúdo impositivo da norma jurídica concreta. Apenas a título de exemplo, a Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006, conhecida como “Lei de Drogas”, no artigo 39,<sup>12</sup> deixa a cargo do juiz escolher entre uma ou outra pena restritiva de direitos, além da aplicação da pena privativa de liberdade, quando alguém conduzir embarcação ou aeronave após o consumo de drogas, expondo outrem a um perigo concreto.

Diferentemente, o segundo bloco trata de aspectos indeterminados não intencionais do ato de aplicação do direito, ou seja, aqueles aspectos que não foram estabelecidos por um ato do órgão competente elaborador da norma jurídica geral. Aqui, o ato de aplicação do direito estará diante de uma indeterminação relativo ao significado das palavras que compõe a norma jurídica geral. Trata-se de uma característica das normas jurídicas gerais não possuem sentido unívoco,<sup>13</sup> o que leva buscar o seu significado não só na expressão textual, mais em

---

<sup>12</sup> Art. 39. Conduzir embarcação ou aeronave após o consumo de drogas, expondo a dano potencial a incolumidade de outrem:

Pena – detenção de 6 (seis) meses a 3 (três) anos, além da apreensão do veículo, cassação da habilitação respectiva ou proibição de obtê-la, pelo mesmo prazo da pena privativa de liberdade aplicada, e pagamento de 200 (duzentos) a 400 (quatrocentos) dias-multa.

Parágrafo único. As penas de prisão de multa, aplicadas cumulativamente com as demais, serão de 4 (quatro) a 6 (seis) anos e de 400 (quatrocentos) a 600 (seiscentos) dias-multa, se o veículo referido no *caput* deste artigo for de transporte coletivo de passageiros.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p. 389. “Aqui temos em uma primeira linha a pluralidade de significações de uma palavra ou de uma sequência de palavras em que a norma se exprime: o sentido verbal da norma não é unívoco, o órgão que tem de aplicar a norma encontra-se perante várias significações possíveis”.

outras fontes que seja possível identificar “a vontade de quem estabeleceu a norma” (KELSEN, 2009, p. 392).

Em ambos os modos de atos de aplicação do direito, constata-se que as finalidades são afuniladas na intenção de atribuir sentido único à norma jurídica geral. Ocorre que, como vimos anteriormente, há normas jurídicas gerais que possuem uma pluralidade de significados ante a análise de suas expressões verbais. Nesse sentido, o órgão competente poderá produzir o ato de aplicar o direito e dar significado a esse conteúdo impreciso, entretanto, mantendo o seu ato dentro dos limites preestabelecidos na norma jurídica geral.

Por isso que a norma jurídica geral é tida como uma “moldura” ou “quadro” a serviço do ato de aplicação do direito, pois este ato poderá ter qualquer sentido possível dentro do enquadramento da norma jurídica geral. Dessa forma, é possível entender que Kelsen admite que a norma jurídica geral, ao ser interpretada, não leva a uma solução apenas, com a certeza de que se pode interpretá-la de várias maneiras. No entanto, o ato de aplicação do direito que irá passar a norma jurídica geral para um o estágio concreto do processo de aplicação pode apenas atribuir à norma jurídica geral um tipo de interpretação possível, dentre aquelas possibilidades que se encaixam na “moldura” posta pelo legislador.

A interpretação é o ponto da *Teoria Pura do Direito* de KELSEN que, utilizando o cientificismo como método de abordagem teórica, não conseguiu determinar o seu objeto de estudo. Isso porque, para o autor, os métodos de interpretação existentes não conseguiram resolver a tensão entre a expressão verbal da norma jurídica geral e a intenção daquele que produziu a norma jurídica geral. É claro que a interpretação sempre leva o intérprete por um caminho capaz de achar uma solução jurídica possível, mas ela nunca será única, uma vez que a tensão existente entre a semântica do texto normativo e a vontade do legislador sempre se fará presente (KELSEN, 2009, p. 392).

Para resolver essa tensão estabelecida, KELSEN separa a interpretação do direito entre o ato de conhecimento e ato de vontade. Para o autor, o ato de conhecimento tem por objetivo estabelecer possíveis significações da norma jurídica entre os próprios limites de criação desta norma, ou seja, construir a “moldura” do direito. Os seus limites são fixados sempre por uma norma de escalão superior, o que deve ser levado em conta no processo de criação da norma jurídica a ser aplicada. As possibilidades de significados devem sempre manter regularidade com a norma de escalão superior, pois, assim, verifica-se que a norma jurídica a ser aplicada tem suas possibilidades de sentido e alcance válidas junto ao ordenamento jurídico. Também, tendo em vista que sua validade está adstrita aos limites da autoridade competente estatuída pela norma superior para criar a norma jurídica geral, a norma jurídica geral poderá sofrer

influência de normas de outra ordem de conhecimentos, como a moral, a ética, a filosofia, a história, etc., desde que esteja dentro dos limites fixados pela norma superior. Dessa forma, denota-se que a denominação “ato de conhecimento” é usada para dizer que esse tipo de interpretação parte da premissa positiva, ou seja, de que a norma jurídica geral criada é válida, pois está de acordo com a norma superior correspondente.

Por sua vez, o ato de vontade não só considera essas premissas estabelecidas pelo ato de conhecimento, como também deixa a cargo do órgão aplicador da norma jurídica geral a possibilidade de escolha de um dos significados possíveis de se verificar mediante a expressão verbal dos conteúdos textuais e da intenção daquele responsável por criar a norma jurídica geral. Aqui, o órgão aplicador teria a liberdade de concretizar a norma jurídica geral dentro do âmbito das possibilidades de interpretação.

Diante desse quadro apresentado, é possível entender que KELSEN distinguiu a interpretação entre interpretação do direito e interpretação da ciência do direito, pois sempre deverá haver, no âmbito da interpretação, a verificação hierárquica de validade, sobretudo quando da sua aplicação. Todavia, quando se está no processo de concretização da norma jurídica geral, há um espaço limítrofe que permite ao intérprete transitar fora da ciência do direito, pois, se estaria aplicando a norma jurídica geral por um ato de vontade daquele que tem por dever aplicar o direito.

Logo, percebe-se que o problema do cientificismo jurídico é não poder mensurar o elemento volitivo no processo de concretização da norma, pois, sendo de caráter subjetivo, se opõe aos objetivismos da doutrina positiva. A teoria do direito baseada exclusivamente no conhecimento científico pode ser falha, pois, no extremo, não se pode dizer que o isolacionismo da ciência jurídica é capaz de objetivar completamente o estudo do direito, pois, ainda assim, a norma jurídica, objeto do estudo do direito, é influenciada por elementos subjetivos imensuráveis. Ainda que por não ser uma vontade do autor, o que nunca poderá ser constatado empiricamente, parece que KELSEN acabou por ser um crítico ao próprio positivismo que foi objeto de estudo em toda sua obra, pois, admitindo que a falha em objetivar o direito é não considerar os elementos que tangenciam sua aplicação.

Raríssimas as vezes que a atividade do intérprete do enunciado normativo é facilitada por uma prescrição que seja exatamente a descrição dos fatos jurídicos submetidos ao raciocínio lógico de subsunção. Quase sempre a aplicação dos enunciados normativos depende da apreciação qualificada do intérprete para que seja constituída uma norma individual e concreta, e ainda, há situações em que este se depara com enunciados normativos abstratos, isto é, normas em que o método de encaixe da situação fática ao enunciado



normativo depende, ainda, de uma construção argumentativa possível a partir da margem de discricionariedade do enunciado que se pretende aplicar. Essa constatação é feita por KELSEN (2009):

A relação entre um escalão superior e um escalão inferior da ordem jurídica, como a relação entre Constituição e lei, ou lei e sentença judicial, é uma relação de determinação e vinculação: a norma do escalão superior regula – como já se mostrou – o ato através do qual é produzida a norma de escalão inferior, ou o ato de execução, quando já deste apenas se trata; ela determina não só o processo em que a norma inferior ou o ato de execução são postos, mas também, eventualmente, o conteúdo da norma a estabelecer ou o ato de execução a realizar.

Esta determinação nunca é, porém, completa. A norma do escalão superior não pode vincular em todas as direções (sob todos os aspectos) o ato através do qual é aplicada. Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato.<sup>14</sup>

Essa imprecisão do direito também é reconhecida por outro expoente do positivismo jurídico, H.L.A. HART, autor da obra “*O conceito de direito*”, que faz uma análise da interpretação do direito baseado no sistema inglês, de origem *common law*, e constata que, mesmo em um sistema de precedentes, a linguagem possui uma indeterminação que leva, tanto o legislador quanto o juiz e até mesmo os órgãos reguladores, ao exercício de certa discricionariedade interpretativa para dar soluções razoáveis a casos concretos.<sup>15</sup>

Isto é, por mais que um caso específico aparente ter uma solução silogística, comum aos demais casos submetidos a determinadas legislações ou precedentes, sempre haverá um grau de imprecisão que suscitará dúvida quanta a aplicação do direito em qualquer dos veículos normativos, sendo esse o ponto que se chama de *textura aberta*, o que é uma característica inerente à linguagem humana.<sup>16</sup>

O que se conclui é que HART, assim como KELSEN, entende que a interpretação do direito é um elemento de fechamento para concretude da aplicação normativa, sendo que a *textura aberta* da linguagem implica em análises circunstanciais que visam a conciliação de interesses antagônicos, e, portanto, formas distintas de interpretar o que está na zona cinzenta da linguagem:

A textura aberta do direito significa que existem, de fato, áreas do comportamento nas quais muita coisa deve ser decidida por autoridades administrativas ou judiciais

<sup>14</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p. 388.

<sup>15</sup> HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. p. 171.

<sup>16</sup> Idem. p. 165–166.

que busquem obter, em função das circunstâncias, um equilíbrio entre interesses conflitantes, cujo peso varia de caso para caso. Entretanto, a vida do direito consiste em grande parte em orientar tanto as autoridades quanto os indivíduos particulares através de normas precisas, que, diversamente das aplicações padrões variáveis, não lhes exijam uma nova decisão a cada caso. Esse fato evidente da vida social permanece verdadeiro mesmo que possam surgir dúvidas quanto à aplicabilidade de qualquer norma (escrita ou transmitida por precedente) a um caso concreto.

Partindo dos raciocínios descritos acima, revela-se impositivo, ao intérprete, a tarefa de atribuir significado ao enunciado normativo que se busca aplicar em razão da ocorrência de um determinado fato jurídico, o que implica em reconhecer que o primeiro limite de uma argumentação jurídica é o limite semântico do próprio texto do enunciado normativo. Segundo essas concepções, são os significados possíveis das palavras que compõem o enunciado normativo a dimensão do conteúdo e alcance que o processo de concretização da norma jurídica é capaz de revelar para aqueles que serão os destinatários do comando a ser veiculado como um dever ser. Adicionalmente, e não menos importante, a veiculação dessa norma individual e concreta deve possuir coerência com o ordenamento jurídico.

O ordenamento jurídico brasileiro tem a Constituição Federal como um conjunto normativo que distribui competências entre as autoridades públicas para legislar sobre as mais variadas matérias de direito. Mais ainda, a Constituição Federal estabelece limites materiais de atuação para as autoridades públicas competentes, assegurando direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e pessoas que por ela são tuteladas. Em vista disso, a aplicação do enunciado normativo deve guardar relação de coerência com o ordenamento jurídico, isto é, não deve ser aplicada em detrimento aos limites impostos pela CF/88.

Parece que o problema da interpretação dada pelo STF aos dispositivos normativos que regulam o instituto da modulação de efeitos, em casos envolvendo questões relativas ao direito tributário, é, a partir dessa lógica que informa os métodos de interpretação, extrair o conteúdo normativo de expressões como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” sem avançar os limites semânticos do texto, guardando sua relação com as demais normas do ordenamento jurídico, de modo a respeitar todos os limites materiais impostos pela CF/88, e em especial, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em realidade, esse problema é resultante da falibilidade da interpretação jurídica nos modais positivos no contexto pós-moderno em que, em países como o Brasil, se adotaram compromissos constitucionais programáticos visando transformar sociedades que não avançaram em matéria de direitos sociais e prestações positivas do Estado visando à redução das desigualdades e o não retrocesso em direitos sociais, sendo que as soluções obtidas no âmbito da discricionariedade, como apontadas acima, podem muitas vezes esvaziar o

conteúdo democrático do direito, o que demonstra a necessidade de aprofundar a busca, a partir da principiologia, para consolidar um sentido constitucional, ou até mesmo, uma Teoria da Constituição (STRECK, 2014, p. 54/55).

A crítica ao modelo positivista de pensar o direito a partir da Hermenêutica Filosófica, formulada por LENIO LUIZ STRECK, é pertinente para elucidar a dificuldade de concretude das normas constitucionais no caso brasileiro. Segundo o Autor, os avanços das teorias positivistas como formas de pensar o direito enquanto ciência, isolados de outros fatores que influenciam a sua Constituição, como a moral, por exemplo, enunciaram também as suas insuficiências, dando ensejo ao surgimento de um novo direito, pensado a partir do constitucionalismo social-interventivo (2014, p. 235), contexto no qual o sistema jurídico brasileiro está inserido.

Assim, o texto constitucional advindo dessa concepção representa um marco no direito para legitimar a sua interpretação, já que apresenta um “plus” normativo a partir de seus princípios, considerados, assim, como percussores de uma institucionalização da moral de um “ideal de vida boa”, sendo esse o sentido normativo que orienta o constitucionalismo dessa fase. Sobre o papel dos princípios que institucionalizam essa fase do direito, LENIO LUIZ STRECK assim define:

“Os princípios – ou, se se quiser, a materialidade principiológico-constitucional – *passam a compor, dessa maneira, o novo perfil da sociedade contemporânea, como resposta às insuficiências jurídico-políticas decorrentes das “fases” anteriores do Estado e do direito.* Falar em princípios significa: o direito passa a cuidar do mundo prático; a facticidade penetra no território jurídico antes inacessível ante as barreiras opostas pelo positivismo (direito como modelo de regras). Supera-se igualmente a contraposição sociedade-Estado (veja-se, por exemplo, o problema dessa dicotomia no direito administrativo e no direito tributário, em que parte considerável da doutrina continua a incorrer no “confronto” Estado mau-cidadão bom; em linha similar, parte considerável do direito penal sustenta, em pleno Estado Democrático de Direito, a existência apenas de “bens jurídicos de carne e osso”). Bens jurídicos devem ser entendidos, desse modo, como direito ou como “violações a um dever”, de que exsurge a dupla face na proteção dos direitos fundamentais (Übermassverbot e Untermassverbot) (2014, p. 235/236).

Nesse ponto, o autor alerta que uma compreensão da normatização dessa facticidade, a partir de uma moral pós-convencional, não pode deixar se levar pelo subjetivismo e cair na mesma “armadilha” do direito na concepção positivista amparada no esquema sujeito – intérprete – e norma – objeto. Para se afastar disso, o autor afirma que deve haver uma relação de “intersubjetividade reconhecadora de direitos recíprocos na sociedade”, o que pode ser reconhecida nessa transição de modelo, amparada pelas circunstâncias históricas, a partir do grau de proteção dos direitos sociais-fundamentais nas legislações democráticas construídas a

partir do segundo pós-guerra ( STRECK, 2014, p. 237).

Por mais que a crítica de LENIO LUIZ STRECK tente se distanciar do lugar comum da discricionariedade do intérprete da Constituição, há que se reconhecer que a hermenêutica filosófica, invariavelmente, recaíra em algum grau de subjetivismo. Como o próprio autor afirma, devemos reconhecer a existência de uma intersubjetividade por meio da identificação de direitos mútuos. Essa concepção aliada a ideia de constitucionalismo interventivo, que anuncia o Estado como um agente transformador e determina que a Constituição tem um vetor ideal de interpretação que seria o “ideal de vida boa”, é uma leitura da formatação do texto constitucional que busca a reparação de negligência à efetivação de direitos fundamentais e sociais pela ausência de prestações positivas do Estado. Seja qual for a concepção sobre a interpretação a ser adotada, a dimensão subjetiva do intérprete será um ponto na forma como se lê o texto normativo, já interpretações teóricas e teses são criadas a partir de necessidade políticas, econômicas, particulares, sociais, empresarias ou qualquer outra demanda externa ou mundo ficcional do direito, o que refletirá, no mundo concreto, uma particular visão sobre aquilo que se entende como ideal.

Nesse sentido, o Direito Constitucional Tributário, parte do objeto de análise do presente trabalho, está inserido como ramo do Direito Público, para fins de separação didática a orientar a produção acadêmica sobre essas formas de pensar o saber jurídico, donde pode se identificar visões ideais que influenciam na interpretação do direito brasileiro. Segundo CARLOS ARI SUNDFELD, o Direito Público, no Brasil, em geral, possui duas concepções em torno do papel do Estado, uma que o enxerga como um mal necessário ou e outra como um instrumento civilizatório por excelência, sendo a primeira identificada com um discurso mais liberalizante, seja na economia ou na política, e a segunda se pauta em soluções mais intervencionistas (2008, p. 314). O Direito Constitucional Tributário, nesse sentido, foi constituído por uma visão mais liberal formatada no contexto autoritário anterior à Constituição de 1988, que, a partir do positivismo kelseniano, encontrou uma forma segura e conveniente de denunciar inconstitucionalidades, pois eram feitas em *status* de ciência jurídica sem contestação da base do regime autoritário, por meio do qual se buscava questionar a interpretação e a validade da normas, e ao mesmo tempo, eram transformadas em produto com bastante aceitação no mercado jurídico consumidor de parecer e teses de inconstitucionalidade tributária (2008, p. 321).

Apesar de reconhecermos a apresentação feita pelo referido autor sobre o pragmatismo sobre a formação da interpretação do Direito Constitucional Tributário, entendemos que ela não é capaz de suplantare a interpretação desse ramo do direito a partir da formatação do

Estado Constitucional, que alia a proteção dos direitos fundamentais do indivíduo à redução das desigualdades sociais, a qual será objeto de maior digressão no próximo capítulo. A dicotomia estabelecida nessa separação feita por SUNDFELD, ao nosso ver, reduz a interpretação do Direito Tributário a um campo ideológico sem considerar o papel de um agente decisivo nessa construção, que é a jurisdição constitucional aplicada ao Direito Tributário, muito embora deve se reconhecer que as pessoas que dão vida à jurisdição constitucional tenham concepções ideológicas particulares que podem impactar na forma de decidir. Especificamente, em relação à modulação de efeitos em matéria tributária, objeto central do presente trabalho, pelo seu caráter reducionista, como já afirmado acima, essa dicotomia não tem capacidade para dar conformidade às expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” no constitucionalismo brasileiro. Assim, buscar entender o papel da jurisdição constitucional inserido no cenário pós-constitucional brasileiro de 1988 é um caminho possível para dar maior segurança e eficácia na aplicação de conteúdos normativos que são de difícil determinação, como é o caso dos significantes semânticos da modulação de efeitos.

## **1.2 Jurisdição constitucional no Brasil após a Constituição de 1988**

A Constituição Federal de 1988 é o marco temporal significativo para estabelecer o pano de fundo do desenvolvimento e análise do instituto da modulação de efeitos no Brasil. A sua carga normativa consolida a ruptura, no país, de uma modelo de Constituição analítica que tem por objetivo a organização do estado e a divisão dos poderes e passa a ser um vetor jurídico propositivo de transformações da ordem social, política e econômica do país por meio de compromissos jurídico-políticos estabelecidos quando da sua promulgação, a qual foi marcada pela conciliação de interesses antagônicos na consolidação jurídica do texto constitucional.

O percurso constitucional brasileiro imediatamente anterior à Constituição de 1988 tinha como metas a estabilização financeira, a partir de uma estrutura tributária centralizada e o equilíbrio monetário, e a segurança nacional, de cariz ideológico, orientada de visão autoritária da política.

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA (2011, p. 81):

O regime de 1964, fundado na geopolítica da ESG, preocupou-se basicamente com o equilíbrio Leste-Oeste e com a busca do equilíbrio financeiro orientado pela concepção monetarista. Por isso, construiu documentos constitucionais voltados para

a segurança nacional, como fim primeiro e último do ordenamento constitucional, e para uma estrutura financeira e tributária centralizada, como instrumento de polícia econômica. Aquela pretendendo solucionar e impedir conflitos ideológicos, e esta com o objetivo de conseguir estabilidade financeira a qualquer preço.

A moldura jurídica imposta no regime militar, em especial o ato institucional nº 4, que deu ensejo à Constituição de 1967, demonstra que o desenho administrativo-institucional tinha por objetivo reduzir os poderes dos estados e municípios e criar um poder central, concentrado na presidência da república, cujas competências legislativas foram ampliadas para tratar, especialmente, de matérias relativas à segurança nacional e finanças públicas, conforme dispunha o art. 58<sup>17</sup> (TAVARES, 2018, p. 104/105).

A situação foi intensificada com a imposição do ato institucional nº 5 e a – assim chamada – Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, conhecida como “Constituição de 1969”, por meio da qual a Junta Militar que estava unificou os atos institucionais e a Constituição de 1967, consolidando o amplo e irrestrito poder do presidente da república.

O fracasso da estabilização pretendida e a efervescência dos movimentos sociedade civil organizada em outros países para o reestabelecimento da democracia, como ocorrido em Portugal e na Espanha, os quais desaguaram nas Constituições de 1976 e 1978, respectivamente, somados a pressão popular e política para abertura democrática e as demandas internas dos setores econômicos e sociais, deram ensejo à inauguração da Assembleia Nacional Constituinte (SILVA, 2011, p. 86/89).

Em que pese a abertura política para consolidar um novo ordenamento jurídico pautado na vontade popular, é certo que os trabalhos desenvolvidos pelo parlamento que já existia permitiu que o poder corporativo atuasse cotidianamente em forma de *lobby*, o que representou, naquele momento, certo desinteresse na efetividade da carta política para as reformas de Estado e manteve a estrutura política de poder que estava presente (SILVA, 2011, p.89). Contudo, a vontade popular foi expressiva e conseguiu fazer prevalecer a evolução constitucional no campo dos direitos fundamentais e sociais, como observa JOSÉ AFONSO DA SILVA (2011, p. 90.):

---

<sup>17</sup> Art 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas.

Parágrafo único - Publicado, o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação o texto será tido como aprovado.

A Constituição de 1988 é a síntese desse processo dialético de forças oposta. Por um lado, as forças da mudança conseguiram introduzir, nela, avanços de mais alta relevância no plano da ordem social e dos direitos fundamentais. Incluíram também disposições de relevo na defesa da economia nacional, mas não conseguiram mudar a estrutura de poder nem a reforma do Estado, pois o maior empecilho da eficácia e aplicabilidade da Constituição está no fato de que o Estado Brasileiro funciona mal.

A adoção de compromissos constitucionais, em teoria, antagônicos, torna possível conjecturar o ambiente de disputa política para promoção de direitos continuaria no âmbito do congresso nacional, a partir da aprovação de leis, no plano governamental, no que se refere à execução de políticas públicas, e no campo judicial, em conflitos mediados pelo sistema de justiça (VIEIRA, 2010, p.227).

Nesse sentido, por mais que tenha havido a inserção de comandos positivos destinados à política econômica e social, o Estado brasileiro não logrou resultados exitosos a partir da execução das políticas de governo que se sucederam, de sorte que a tutela da jurisdição constitucional passa a ser o canal para solucionar os impasses advindos da cristalização dos direitos.

Esse desembaraço de demandas constitucionais pelo Poder Judiciário geralmente está inserido no contexto de nações que contam com constituições tidas por “programáticas”. Entre as principais características desse modelo constitucional, destaca-se a promoção de direitos sociais e mecanismos para assegurar desenvolvimento econômico, a fim de estabelecer metas sociais de convivência de ideais de liberdade e justiça igualitária, de modo que o direito assumira um papel transformador (STRECK, 2008).

O Brasil tem uma Constituição programática para o desenvolvimento econômico e social (TAVARES, 2018, p. 112) que convive, paradoxalmente, com uma realidade distinta no que se refere ao seu funcionamento e concreção dos direitos estabelecidos, criando assim uma assimetria entre o texto e a realidade do Estado, o que faz ganhar relevância, nesse cenário, o papel da justiça constitucional, como pontua LÊNIO LUIZ STRECK (2014, p. 179):

Este pode ser o ponto nodal da discussão sobre o papel da Constituição em países periféricos como Brasil, a partir da necessidade de se entendê-la como explicitação do contrato social, enfim, da refundação do pacto social. O papel institucional da justiça constitucional assume relevância nessa temática – sem descuidar da importância das lutas políticas, por meio de movimentos sociais e mobilizações da sociedade, porque o Judiciário (justiça constitucional) ainda possui um alto grau de comprometimento com a manutenção do *status quo* –, entendendo-se o direito a partir do viés transformador que lhe foi dado pelo Estado Democrático de Direito, mediante mudanças qualitativas e quantitativas que podem ser produzidas na sociedade.

Isso se verifica pela atuação do Supremo Tribunal Federal Pós-Constituição de 1988, ao passo que a corte tem o seu trabalho não só permeado por questões que envolvam a ordem econômica, política e social, ou até mesmo a sua competência originária para julgar determinadas pessoas ocupantes de cargos incluídos no foro por prerrogativa de função, mas tem sido um agente decisivo em pacificar conflitos que, em tese, deveriam ser solucionados pelo Parlamento, como a questão do aborto, da união homoafetiva, das ações afirmativas etc.

Nesse sentido, a atuação justiça constitucional tem sido cada vez mais terminante, pois os problemas que deveriam ser solucionados pelos Poderes Executivo e Legislativo reclamam soluções imediatas que muitas vezes não podem aguardar a vontade política, a qual, no caso brasileiro, não está sendo capaz de dar a sociedade o que está pautado na Constituição por diversas razões, como a falta de planejamento das instituições políticas, a influência de interesses particulares que deturpam a esfera pública etc.

Muitas vezes em razão do descrédito das instituições políticas do Poder Legislativo e Executivo perante a sociedade e a falta de confiança do cidadão nos planos governamentais, a Constituição é avergada com o peso da insatisfação da sociedade na seara das políticas públicas. Nesses momentos, a atuação da justiça constitucional é chamada para estabilizar as expectativas sociais e assim, manter a ordem constitucional preservada, assegurando as conquistas de um processo histórico previstas na atual carta magna. A assimetria entre o texto constitucional e a realidade do Estado gera esse processo de judicialização, cuja realização dos direitos que não são cristalizados pelas instituições responsáveis constitucionalmente desemboca na amálgama funcional que se tornou o Poder Judiciário no Estado Democrático de Direito brasileiro. Para ANDRÉ RAMOS TAVARES (2012, p. 25):

Não é difícil recordar os posicionamentos do STF e do Judiciário em temas que haviam sido abandonados pelo Parlamento, como a fidelidade partidária, verticalização das eleições, definição da possibilidade de pesquisa com células-tronco embrionárias, definição do início de vida para fins de aborto, demarcação de terras indígenas, e isso para não falar na determinação de que o Poder Público ofereça determinados e específicos serviços de saúde (como tratamento contra obesidade mórbida, infertilidade feminina, e outros tantos assuntos relacionados à saúde, educação e até tutela do meio ambiente). (...)

Parece que a concessão de poderes ao Judiciário tem gerado a desconfiança judicial justamente porque essas ‘concessões’ impõem ao Judiciário, maior ativismo e responsabilidade em solucionar diversos dos problemas sociais da atualidade, muitos dos quais deveriam ter sido equacionados pelo legislador.

Existem críticas contundentes a essa postura. Para GEORGES ABOUD, tais conquistas ideológicas e políticas que não foram efetivadas pela política, seu *locus* de efetivação adequado, “não nos torna autorizados a fazer seu requerimento pelo atalho do



Judiciário, sob pena de delegarmos a nossa esfera de liberdade, mais precisamente, nossa democracia constitucional para o Poder Judiciário” (2019, p. 1.394). Essa leitura atenta para o fato de que a jurisdição constitucional deve evitar se pronunciar sobre o mérito de questões que estão orbitam no seio de escolhas políticas, assumindo uma postura de contenção em deferência ao princípio da separação dos poderes, o qual é elemento estruturante das democracias constitucionais. Em *How Democracies Die*, STEVEN LEVITSKY e DANIEL ZIBLATT, analisando a democracia americana, bem como outras democracias ao longo da obra, aduzem que o Poder Judiciário deve ser um árbitro independente do jogo democrático, não podendo ser cooptado por forças políticas autoritárias nem agindo com excesso de autoridade que o seu poder pode proporcionar (2018, p. 78) e afirmam que o funcionamento do regime democrático americano depende do respeito mútuo – *mutual tolerance* – e da continência institucional – *institutional forbearance* – entre os poderes:

When American democracy has worked, it has relied upon two norms that often take for granted – mutual tolerance and institutional forbearance. Treating rivals as legitimate contenders for power and underutilizing one’s institutional prerogatives in the spirit of fair play are not written into the American Constitution. Yet without them, our constitutional checks and balances will not operate as we expect them to (2018, p. 212).

No Brasil, essa posição de continência institucional parece estar em constante inflexão, pois a jurisdição constitucional brasileira, ao longo dos seus 30 anos de atividade após a promulgação da Constituição Federal de 1988, foi provocada a tomar decisões que necessariamente influenciam na aplicação de princípios basilares do Direito Constitucional brasileiro, o que lhe obrigou a debater temas que, em tese, teriam iniciativas no parlamento. Em que pese essa postura tenha sido fundamental para afirmar tarefa contramajoritária do STF na defesa de direitos fundamentais que a Constituição impõe, a crise política intensificada a partir de 2013 dragou o STF nessa postura de fiel da balança do sistema institucional do poder, o qual passou a sua atuação cada vez mais questionada. A escalada de atuação do STF em processos de competência originária, como, por exemplo, o final do julgamento da Ação Penal 470, popularmente chamada de “mensalão”, que culminou na condenação de figuras políticas conhecidas no amplo espectro político nacional, a atuação no processo eleitoral de 2014 que culminou no impeachment da Presidente Dilma Roussef, a intensificação da “Operação Lava-Jato”, na qual a corte, muitas vezes, na figura de seus ministros individualmente considerados, não só trouxe os holofotes da opinião pública para sua atuação, mas trouxe uma crise da Supremocracia, isto é, o protagonismo do Supremo

Tribunal Federal que vinha ocorrendo desde o meados da primeira década do século XXI no cenário institucional (VIEIRA, 2018, p. 197/204).

Como observa OSCAR VILHENA VIERA, a supremocracia é resultado da conjugação do módulo constitucional adotado em 1988 com a arquitetura da corte, o que traz fortes tensões entre as concepções majoritária da democracia e a defesa dos direitos e garantia fundamentais. Nesse sentido, a crise da supremocracia se instalaria, segundo o autor, com o aumento de posturas individuais dos ministros da corte, proferindo decisões com relevante impacto na sociedade (2018, p. 210). Traduzindo isso em números, DIEGO WERNECK ARGUELHES e LEANDRO MOLHANO RIBEIRO mostram que, de 2010 até 2017, a profusão de decisões liminares em controle concentrado e a sua vigência no tempo denunciam que o funcionamento da Corte é muito mais individualizado do que coletivo:

O número de decisões liminares monocráticas, no Supremo, é hoje muito maior do que o número de decisões liminares colegiadas (Hartmann; Ferreira, 2015). Entre 2010 e 2017, foram 20.830 decisões monocráticas referentes a liminares, excluídas as do presidente, em uma média de 2.603 por ano —cerca de 260 por ministro/ano (Brasil, 2018). Considere, em contraste, que, no mesmo período, o plenário e as duas turmas do tribunal tomaram apenas 177 decisões liminares (Brasil, 2018). Isso é verdade inclusive para o controle concentrado de constitucionalidade—883 decisões monocráticas liminares, incluindo presidência e vice-presidência entre 2012 e 2016, com uma média de oitenta por ministro/ano. Mais ainda, na última década, mais de 90% de todas as decisões liminares em controle concentrado foram monocráticas. Nesse grande volume de decisões, e considerando o espaço limitado da pauta do STF, não é surpreendente que longos períodos de tempo se passem até que o plenário ou as turmas possam se manifestar sobre liminares monocráticas (2018, p. 23/24).

Essa postura individualizada dos Ministros do STF na prática da jurisdição constitucional agrava a justificação do seu poder contramajoritário conferido pela Carta Magna, já que essas posturas individuais, em tese, não têm compromisso com a institucionalidade democrática conferido pelo poder constituinte originário.

Essa digressão sobre a formação da Constituição de 1988 e a sua inserção na jurisdição constitucional exercida pelo STF é fundamental para compreensão dos fenômenos constitucionais contemporâneos. Essa premissa auxilia a compreensão das dificuldades de aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, pois o que se busca é a preservação de direitos fundamentais legítimos em fundamentos constitucionais de tipologia normativa elástica, de modo que se impõe necessário a densidade dos argumentos jurídicos apresentados para a preservação de interesses que muitas vezes se opõem, como a repetição de indébitos por múltiplos contribuinte, em garantia a um direito fundamento, e a manutenção sustentável do orçamento público para preservação de algum direito fundamental

especificamente demonstrado.

Esse conflito de interesses e a amplitude dos conceitos normativos que disciplinam essas relações jurídicas torna a tarefa do interprete do direito difícil, pois a lógica de interpretação que envolve o cotidiano não é capaz de solucionar demandas jurídicas que tem raízes constitucionais profundas, de modo que leva aos atores interpretes ordenamento jurídico a tarefa de sofisticar suas argumentações em face de um repertório fortemente principiológico repousado ao longo do texto constitucional entre os direitos e garantias fundamentais, direitos sociais, direitos humanos, e demais direitos de primeira, segunda e terceira dimensões.<sup>18</sup>

Se antes o conteúdo normativo constitucional era essencialmente descritivo, ou seja, com largas vistas à organização política do Estado, com o advento da redemocratização por meio de um novo texto constitucional, este apresentou parte significativa do conteúdo normativo essencialmente finalístico, tutelando uma vasta gama de direitos fundamentais.

Por isso, a compreensão sobre a evolução da constitucional brasileira é extremamente necessária para que seja possível entender em que bases é possível construir juridicamente o sentido e o alcance conteúdo normativo dos dispositivos constitucionais abertos, os quais são informados por valores e tradições do sistema constitucional brasileiro que estão além do prisma jurídico, sendo caracterizados por uma influência transversal de outros fatores sociais para que se possa entender o sentido constitucional de expressões como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”.

Mesmo a Constituição de 1988 representando inegavelmente uma modificação paradigmática no Direito Constitucional brasileiro, estabelecendo premissas de compreensão do seu sentido, como os enfileirados princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito constantes do artigo 1º, os objetivos da república constantes do art. 3º, os direitos e garantias fundamentais previstos no artigo 5º e outros tantos materialmente previstos ao longo do texto constitucional, como é o caso das limitações constitucionais ao poder de tributar, fato é que a sua atualização para acompanhar as mudanças fáticas da sociedade compreende um esforço legislativo considerável e uma tarefa interpretativa difícil por parte do Poder Judiciário, em especial, do STF.

No que se refere ao aspecto legislativo, muito embora a revisão constitucional realizada, nos termos do art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e o elevado número

---

<sup>18</sup> Essas divisões referem-se a uma classificação da evolução dos direitos fundamentais e humanos a partir de momentos históricos que moldaram os sistemas jurídicos mais apurados em liberdade (primeira geração), igualdade (segunda geração) e solidariedade (terceira geração). Ver ARAUJO, Luis Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2012. p. 148.

de emendas constitucionais tenham alterado substancialmente o texto constitucional, o que a primeira vista possa indicar uma preocupação do poder constituinte derivado em manter a atualização da Constituição no tempo, os anseios da sociedade atual – que não é composta somente por aqueles que estavam em 1988 –, as vezes, não são alcançados, seja pelo descolamento político entre governo e sociedade ou pelo falta de habilidade política e executória de exercer o poder e entregar ao povo o que a Constituição determina.

No que tange a interpretação da Constituição de 1988 no tempo, em especial, pelo STF, a ressignificação do conteúdo normativo constitucional a partir da interpretação do texto pela corte possui desafios do como captar o essencial da realidade modificada para valorar possíveis mudanças de entendimento sobre a Constituição, manter o caráter institucional de suas decisões para preservar a estabilidade jurídica do tribunal, cujo modelo decisório é marcado por posicionamentos monocráticos<sup>19</sup> e deficiente do ponto de vista democrático, e, sobretudo, guardar a Constituição, no que contexto de proteção dos direitos fundamentais por ela garantidos e manutenção da sua eficácia normativa.

Em síntese, a história constitucional brasileira recente demonstra que partimos de um modelo constitucional restritivo e autoritário para um modelo constitucional ampliativo e democrático que está na Constituição de 1988, cujo texto tem caráter analítico, abrangente e programático, elencando princípios fundamentais, objetos da república e enfatizando compromisso de proteção e maximização dos direitos fundamentais, e a sua materialidade é assimétrica ao texto, impondo a permanente busca de sua atualização e eficácia pela esfera legislativa e judicial, sem, contudo, perder de vista o horizonte democrático do funcionamento das instituições.

### **1.3. Eficácia e efetividade da Constituição no tempo**

Como vimos anteriormente, a evolução constitucional brasileira buscou o aprimoramento da ordem jurídica, estabelecendo um conteúdo constitucional normativo amplo, dotando os dispositivos plasmados na Constituição de 1988 de cargas de densidade

---

<sup>19</sup> No ano de 2018, o STF proferiu 122.427 decisões, sendo 13.864 decisões colegiadas e 108.562 decisões monocráticas, o que marca, em números absolutos, que o funcionamento cotidiano da Corte está pautado nas posições isoladas dos onze ministros separados ao invés de posições colegiadas, que possuem um grau maior de institucionalidade. Não se descuida do fato de que o STF decide muito casos em repercussão geral ou em sede de controle de constitucionalidade abstrato, o que afeta uma pluralidade de ações bastante relevantes. Porém, são números mínimos.

Em 2018, até 13 de dezembro, foram apenas 61 casos decididos em repercussão geral.

Fonte: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=acervoInicio> / Acessado em 13/12/2018.

normativa das mais variadas.

Não obstante os aspectos históricos, políticos, econômicos e sociais demonstrarem as dificuldades existentes de aproximação do texto constitucional da realidade, isto é, o direito constitucional materializado, a busca para manter um grau de eficiência da Constituição no tempo é permanente e complexa.

Em verdade, a realização do direito no tempo é um paradigma que remonta a ideia de busca por implantação de comandos normativos e estabilidade do sistema, produzindo seus efeitos sem intermitências. Nesse sentido, a ideia de eficácia no direito remete a um paradoxo temporal, pois ao mesmo tempo que visa alcançar metas e transformar situações jurídicas, também tem por objetivo conservar situações jurídicas para manter a estabilidade e fruição do sistema.

Do ponto de vista constitucional brasileiro, esse paradigma se mantém, na medida em que a Constituição tem normas cuja eficácia e efetividade possui certa volatilidade, como é o caso das normas programáticas e as prestações positivas assumidas pelo estado, e em paralelo, possui certas normas que tem eficácia e efetividade dentro de uma certa estabilidade, como as divisões de competências legislativas e a forma republicana e federativa.

Nesse sentido, ao dizer sobre eficácia e efetividade da Constituição, podemos fazer uma análise sobre o prisma dogmático-jurídico, identificando a eficácia e efetividade na perspectiva de conteúdo e alcance dos dispositivos constitucionais, de maneira a classificar juridicamente as normas pela sua capacidade de fruição de direitos. Com efeito, podemos analisar a eficácia e efetividade das normas constitucionais no tempo do ponto de vista histórico e social, verificando se o conteúdo da Constituição se mantém eficaz (ou produziu eficácia), do ponto de vista material, ao longo do tempo (FERRAZ, 2015, p. 162).

A teoria constitucional no Brasil, do ponto de vista dogmático, possui diversas formas de classificação das normas constitucionais quanto a sua aplicabilidade e eficácia. Desde a Constituição de 1981 até a década de 1960, a ideia de aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais que prevalecia era aquela encampada por Ruy Barbosa (SARLET, 2018, p. 177).

O jurista, inspirado em autores de direito constitucional norte-americanos do seu tempo, trouxe ao contexto brasileiro a classificação de normas constitucionais que fazia a distinção entre normas autoaplicáveis – *self-enforcing* – e normas não autoaplicáveis – *not self-enforcing*.

As normas autoaplicáveis – *self-enforcing* – eram classificadas como aquelas que estariam aptas a gerar efeitos imediatamente, independente de atividade do legislador

infraconstitucional, pois o seu conteúdo seria completo naquilo que se propõe a determinar, e as normas não autoaplicáveis – *not self-enforcing* – requeriam ação do legislador infraconstitucional para tornar efetivo o preceito estabelecido pela Constituição, pois seriam incompletas no que se refere aos meios estabelecidos para geração de efeitos. No entanto, como notou o próprio Ruy Barbosa já naquela época, as normas constitucionais, independente do grau de eficácia que lhes era atribuída, eram dotadas de imperatividade, não havendo, portanto, normas constitucionais que seriam apenas informativas (SARLET, 2018, p. 178/179).

A partir dos anos 60, no contexto brasileiro, podemos citar PONTES DE MIRANDA como um dos formuladores de uma classificação importante na doutrina brasileira. O autor classifica as normas constitucionais, partindo da mesma ideia de grau de eficácia cunhada por Ruy Barbosa, considerando a necessidade ou não de atuação do legislador infraconstitucional para dar eficácia ao dispositivo normativo, com a diferença de que, ao formular o seu pensamento, já reconheceu a existência de normas programáticas dotadas de eficácia, ainda que limitada (1971, p. 126/127).

Essa ideia de graduação da eficácia em função da sua possibilidade de produzir efeitos imediatos ou limitados, a depender do legislador infraconstitucional, foi mantida na doutrina brasileira. A modificação, a partir de PONTES DE MIRANDA, foi reconhecer que todas as normas constitucionais eram dotadas de eficácia, ainda que mínima.

Nesse sentido, JOSÉ HORÁCIO MEIRELLES TEIXEIRA classificou as normas constitucionais em normas de eficácia plena, as quais possuem densidade normativa suficiente para incidir diretamente sobre a matéria que tratam, e as normas de eficácia limitada ou reduzida, as quais não produzem efeitos desde a sua promulgação dada sua baixa densidade normativa. Essas últimas são classificadas em dois grupos, quais sejam, as normas programáticas e de legislação, sendo que as primeiras normas de ação de natureza política e social destinadas ao legislador ordinário, dotadas de um mínimo de eficácia, e as segundas, destituídas de o mínimo de eficácia, dependem tecnicamente da ação do legislador infraconstitucional para produzir efeitos (1991, p. 315/317).

CELSO RIBEIRO BASTOS e CARLOS AYRES BRITTO propuseram uma classificação que também divide as normas constitucionais em duas categorias; porém, trazendo como critério de divisão a forma de incidência da norma constitucional para mensurar a sua eficácia mundo fático. Os autores admitem que todas as normas constitucionais possuem eficácia mínima, sendo que umas incidem diretamente sobre o caso concreto, classificadas como normas de aplicação, e outras necessitam de uma legislação

infraconstitucional para integra o seu sentido, classificadas com normas de integração. As normas de aplicação são subdivididas em dois tipos, sendo um tipo denominado como irregulamentável, dado sua capacidade de incidir diretamente nos fatos, e outro tipo chamado de regulamentável, que também incide diretamente, porém demanda um melhor arranjo do preceito. Já as normas de integração são subdivididas em normas completáveis, as quais demandam um aditamento de conteúdo, enunciam finalidades e metas, e normas restringíveis, as quais podem ter a sua eficácia refreada (BASTOS, 2015, p. 63/70).

A despeito das inúmeras classificações trazidas acima, as quais evidenciam que o debate da eficácia das normas constitucionais em nossa tradição jurídica é antigo e gera muita controvérsia, destacamos, por fim, a teoria tricotômica da aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais desenvolvida por JOSÉ AFONSO DA SILVA, em 1968, cujo texto foi objeto de sua tese para concorrer ao cargo de Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (USP), a qual vem sendo reeditada desde então e funciona como guia de estudos e pesquisas nas universidades brasileiras até hoje, bem como serve de apoio para construção da práxis jurídica cotidiana.

JOSÉ AFONSO DA SILVA ao caracterizar as normas constitucionais sob os prismas de aplicação e eficácia, fez a distinção em três espécies, sendo (i) normas de eficácia plena; (ii) normas de eficácia contida; e (iii) normas de eficácia limitada.

As normas de eficácia plena não precisam se sujeitar para a regulação de instrumentos normativos para produzirem os seus efeitos. Estas normas se bastam por si só (SILVA, 2015, p. 260). A partir dessa classificação, podemos identificar como norma de eficácia plena, por exemplo, o princípio da separação de poderes previsto no artigo 2º da CF/88, cuja redação do texto constitucional é o bastante para entender que o poder do Estado se fragmenta em três funções independentes e de convivência harmônica.

Já as normas de eficácia contida são aquelas que podem ter sua eficácia restringida por meio dos instrumentos normativos que o dispositivo constitucional dotado dessa característica estabelecer (SILVA, 2015, p. 260). Nesse passo, o clássico exemplo utilizado é o dispositivo contido no artigo 5º, inciso, da CF/88, que trata do livre exercício de profissão, podendo ser exigidas qualificações profissionais específicas por meio de lei ordinária.

As normas de eficácia limitada são aquelas que não são dotadas de efetividade normativa, sendo necessário o estabelecimento da atividade do legislador ordinário para elaborar um instrumento normativo capaz de regulamentar o exercício de determinado direito (SILVA, 2015, p. 260). Aqui, acreditamos que o melhor exemplo esteja espelhado na norma

constitucional cujo conteúdo reflete o direito de greve dos servidores públicos<sup>20</sup>, uma vez que exercício, em tese, dependeria de regulamentação para que se possa tornar eficaz a prestação efetiva do direito assegurado.

Em que pese seja a classificação sobre a aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais que teve mais aderência no direito constitucional brasileiro (SARLET, 2018, p. 183), algumas críticas foram feitas no âmbito doutrinário.

Apesar de vários autores já terem se posicionado criticamente em face dessa classificação, como podemos ver pela pluralidade de classificações existentes, três críticas que foram feitas, ao nosso ver, merecem destaque. A primeira de ordem formal e terminológica foi cunhada por MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO. O constitucionalista afirma que houve uma imprecisão na cisão entre normas de eficácia plena e contida, na medida em que ambas são dotadas de eficácia constitucional, sendo que a diferença circunda no plano infraconstitucional, da aplicabilidade a ser restrita por lei (2014, p. 389).

A segunda é o fato de a classificação proposta admitir que haja normas constitucionais que não teriam a condição de aplicabilidade imediata, por se tratarem de normas programáticas, cuja dogmática restrita impediria juridicamente dar maior eficácia para avanços sociais importantes, servindo apenas para manter um estado de coisas inconstitucionais (TAVARES, 2018, p. 204).

Por fim, a terceira crítica, feita por LUÍS VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, diz que a classificação tricotômica proposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA perde sua razão de ser se admitirmos que, ao menos em princípio, não há direitos absolutos cuja norma reserva um âmbito de proteção contra restrições, na medida em que a hipótese de colisão de direitos fundamentais, por exemplo, poderá implicar em restrições a normas de eficácia plena, o que demonstra que a restrição não seria adjetiva apenas as normas de eficácia contida e limitada (SILVA, 2009, p. 211).

Em relação a esta última crítica, JOSÉ AFONSO DA SILVA a respondeu em seu clássico *Aplicabilidade e Eficácia das Normas Constitucionais* (2015, p. 270/283), dizendo que a classificação não perdeu o seu sentido, tendo em vista que a premissa em que está sustentada, qual seja, a distinção a partir dos critérios classificatórios da própria Constituição, dá plausibilidade à existência da classificação tricotômica nos moldes propostos pelo autor

---

<sup>20</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá os princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e também, ao seguinte:

[...]

VII – O direito de greve será exercido nos termos e nos limites definidos em lei específica.



(2015, p. 278). Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, o crítico partiu de premissa distinta da sua, na medida em que a tese defendida por aquele está baseada na teoria externa, a qual adota a concepção de suporte fático amplo para incidência das normas de direitos fundamentais, incluindo no conceito de direitos fundamentais a possibilidade de restrição (2015, p. 276). Para José Afonso da Silva, a posição da crítica carece de substância normativa e pode ser perigosa por sustentar a restrição de direitos fundamentais fora do âmbito de proteção constitucionalmente previsto (2015, p. 276/278):

Ora, percebe-se logo que se trata de uma doutrina artificial que consiste em aumentar o âmbito de proteção dos direitos, para além do que está constitucionalmente estabelecido, para depois aceitar restrições na mesma medida desse aumento, enquanto a doutrina criticada não tem artifício algum. Fundamenta-se nos termos da Constituição, estritamente estabelecidos e aí, não admite senão restrições que ela própria estatua.

(...) se sustento que direitos fundamentais são históricos, só por isso já está reconhecido que não os acho absolutos. Mas, por outro lado, também não admito a interferência do legislador para restringi-los senão onde a própria Constituição autorize. A concepção da Tese, nesse particular, é perigosa, quando sustenta a restringibilidade, sempre, dos direitos fundamentais, especialmente das liberdades públicas, pelo legislador, sem arrimo constitucional.

O debate doutrinário evidencia que a questão da aplicabilidade e eficácia das normas constitucionais, do ponto de vista dogmático, possui matizes conceituais distintas, as quais dialogam entre si num contexto comum – a Constituição Federal –, porém se distanciam quanto aos critérios classificatórios que, em tese, trariam diferenciação quanto à eficácia das normas constitucionais. Nesse ponto, voltamos ao início, para repisar a ideia de que toda classificação visa sistematizar e dar sentido ao objeto que se busca analisar.

Se o objeto é o conteúdo normativo da Constituição de 1988, entendemos que, de maneira geral, o poder constituinte originário buscou dar eficácia a totalidade constitucional, isto é, a toda e qualquer norma prevista na Constituição. Não por acaso, a própria Constituição Federal e legislação do controle de constitucionalidade preveem instrumentos judiciais que visam coibir a ausência de eficácia das normas constitucionais que dependam de ação do legislador infraconstitucional, como o Mandado de Injunção previsto no art. 5º, LXXI da CF e a possibilidade de propor Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão, previsto na Lei 9.868/1999.

Nesse sentido, se por um lado o constituinte originário garantiu meios instrumentais para que os direitos tutelados constitucionalmente possuam sua eficácia garantida, parece também que assumiu a premissa de que muitos direitos constitucionalizados não teriam sua eficácia prolongada no tempo ou até mesmo não seriam garantidos no campo político, por

ações governamentais dos Poderes Executivo e Legislativo, como é o caso das normas programáticas e das normas que, pela redação dada pelo poder constituinte originário, o direito garantido, para ser exercido, dependeria de regulamentação “nos termos da lei”.

Nesse sentido, visando dar concretude e assegurar o cumprimento da Constituição no que tange as normas de conteúdo programático, de prestações positivas do Estado e direitos sociais, muito se discutiu sobre quais premissas teóricas teriam fundamento constitucional para embasar os mecanismos de *enforcement* da Constituição pelo via judicial quando detectada a falha das ações de políticas públicas para relacionadas, considerando que tais normas possuem um mínimo de eficácia para produzir.

Uma saída teórica seria aquela que foi criticada por JOSÉ AFONSO DA SILVA, qual seja, a superação da teoria interna – limites imanentes – para adoção de uma teoria externa dos direitos fundamentais.

Pela teoria interna, o direito é autocontido, ou seja, tanto o direito como suas restrições são partes de um todo normativo, sendo que seus limites são imanentes ao próprio direito, sendo os fatores exógenos excluídos para fins de aplicação e eficácia das normas constitucionais (SARLET, 2009, p. 388/389).

Já a teoria externa reparte o conteúdo do direito em duas partes, destacando o direito em si de suas restrições, dando o caráter *prima facie* do direito ilimitado, que pode ser limitado em um momento posterior, quando da sua aplicação, surgindo, assim, o direito definitivo, como explica INGO WOLFGANG SARLET (2009, p. 389):

A “teoria externa”, por sua vez, distingue os direitos fundamentais das restrições a eles eventualmente impostas, daí a necessidade de uma precisa identificação dos contornos de cada direito.

(...) a teoria externa divide este objeto em dois; há, em primeiro lugar, o direito em si, e, destacado dele, as suas restrições. Assim, de acordo com a teoria externa, existe inicialmente um direito em si, ilimitado, que, mediante a imposição de eventuais restrições, se converte em um direito limitado. Tal construção parte do pressuposto de que existe uma distinção entre posição *prima facie* e posição definitiva, a primeira correspondendo ao direito antes de sua limitação, a segunda equivalente ao direito já limitado.

Nesse sentido, o que se busca precisar a partir da teoria externa é o âmbito de proteção que o preceito constitucional cotejado em determinado fato pretende proteger, de modo que as restrições que eventualmente ocorrer sejam avaliadas em situações determinadas (SARLET, 2009, p.289).

A vantagem da aplicação da teoria externa no contexto brasileiro seria a sua maleabilidade, a qual poderia fazer o acoplamento adequado entre eficácia dos direitos

fundamentais e eventuais restrições a outros direitos, desde que metodologicamente transparente, impondo o ônus argumentativo ao interprete que dela se socorrer, “*visto que não apenas o resultado, mas, sobretudo o caminho percorrido da conversão de uma posição prima face (âmbito de proteção) em um direito (ou garantia) definitivo(a) afigura-se decisivo e viabiliza um controle de todo o procedimento.*” (SARLET, 2009, p. 390).

É claro que tais postulados argumentativos devem ser sempre deduzidos do texto constitucional, sob pena de ruptura da ordem constitucional vigente, garantindo assim o preceito fundamental do Estado de Direito e o princípio da segurança jurídica. Assim, “*a proteção dos direitos fundamentais, pelo menos no que concerne ao seu núcleo essencial e/ou ao seu conteúdo em dignidade, evidentemente apenas será possível onde estiver assegurado um mínimo em segurança jurídica*” (SARLET, 2009, p. 434).

Nesse particular, questão essencial para o presente trabalho, o qual tem por objeto a modulação de efeito em matéria tributária, é saber em que balizas jurídicas poderá uma decisão do Supremo Tribunal Federal se apoiar para justificar eventual restrição de eficácia de uma decisão que reconhece a inconstitucionalidade de um tributo cobrado pelo Estado. Há aqui forte conflito de direitos fundamentais, na medida em que os contribuintes pretenderão receber os valores que foram pagos indevidamente durante anos a fio, enquanto o Estado poderá, num instante, se obrigado a arcar de uma única vez com enorme contingência financeira que poderá esvaziar a eficácia de outros direitos fundamentais, de normas de conteúdo programático, normas que informem prestações positivas estatais, direitos sociais etc.

Sem desconsiderar que a segurança jurídica é corolário essencial para a execução de qualquer direito, vale dizer que, num conflito como o hipotético descrito acima, a decisão deverá sempre observar a proteção de um mínimo essencial de proteção dos direitos inerentes às prestações estatais que visam a promoção de direitos fundamentais, desde que estes estejam, comprovadamente, colocados em risco de eficácia. Para Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 459):

Além do mais, atentando especialmente para os gritantes níveis de exclusão social e os correspondentes reclamos de proteção contra medidas que venham a corroer ainda mais os deficitários patamares de segurança social ora vigentes entre nós, é possível afirmar - com ênfase - que a análise sóbria e constitucionalmente adequada da temática ora sumariamente versada, assume caráter emergencial.

Neste contexto, voltamos a frisar que um dos principais desafios a serem enfrentados também no âmbito de uma proibição de retrocesso é o da adequada hierarquização entre o direito à segurança jurídica (que não possui - convém frisá-lo - uma dimensão puramente individual, já que constitui elemento nuclear da ordem objetiva de valores do Estado de Direito como tal) e a igualmente fundamental necessidade

de, sempre em prol do interesse comunitário, proceder aos ajustes que comprovadamente se fizerem indispensáveis, já que a possibilidade de mudanças constitucionalmente legítimas e que correspondam às necessidades da sociedade como um todo (mas também para a pessoa individualmente considerada) carrega em si também um componente de segurança que não pode ser desconsiderado.

Portanto, adotando-se a teoria externa como forma de analisar os conflitos inerentes a aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, será tarefa do interprete – no caso, o STF – justificar eventual restrição de eficácia de determinada decisão de que em sede de controle de constitucionalidade, apresentando razões comprovadamente necessárias, baseadas nos princípios da “segurança jurídica” ou “excepcional interesse social”, para manutenção de um mínimo de eficácia do âmbito de proteção das normas constitucionais de direitos fundamentais.

## CAPÍTULO 02 – OS EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES

A modulação temporal de efeitos possui raízes no modelo de sistema jurídico baseado no *common law*, cujo método de decisão utilizado pelo Poder Judiciário parte do julgamento de casos precedentes à questão controvertida a ser decidida. O que se leva em consideração nesse tipo de modelo de decisão não é a análise de um enunciado normativo em abstrato, mas o cotejo analítico entre os fatos e fundamentos jurídicos que basearam o precedente e os que formam a questão jurídica atual, de maneira que os métodos de interpretação silogísticos, característicos dos modelos positivistas que informam o *civil law*, dão lugar aos métodos analíticos jurisprudenciais.

O importante julgado histórico que originou a modulação de efeitos em declaração de inconstitucionalidade ocorreu na Suprema Corte Americana, no julgamento do caso *Linkletter vs Walter*.<sup>21</sup> O referido caso, julgado em 1965, teve por objeto o pedido de anulação da condenação criminal de *Linkletter* sob o argumento de que teriam sido utilizadas provas obtidas por meios ilícitos, utilizando como precedente o caso *Mapp x Ohio* que foi julgado posteriormente. A tese não foi acolhida pela Corte sob o argumento de que não era proibido nem determinado pela Constituição americana o efeito retroativo das declarações de inconstitucionalidade, consignando que a aplicação retroativa do caso invocado poderia causar instabilidade no sistema judicial, pois havia outros casos que teriam sido julgados com base nos precedentes anteriores ao caso *Mapp x Ohio* (TEIXEIRA, 2016, p. 63).

Na seara tributária, a jurisprudência norte americana inaugurou a aplicação da modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade quando do julgamento realizado pela Suprema Corte do caso *Harper x Virgínia Department of Taxation*<sup>22</sup> em 1993, cujo pleito era a repetição de tributo cobrado pelo estado da Virgínia, cuja base da aposentadoria dos servidores federais fora majorada em relação à base da aposentadoria dos servidores estaduais. Nesse caso, a Suprema Corte vedou a modulação de efeitos, permitindo a todos a repetição dos valores cobrados em distorção, tratando de modo isonômico os contribuintes privilegiados e afetados pela cobrança (TEIXEIRA, 2016, p. 63).

Essa decisão adotou teoria da nulidade, na qual a norma jurídica declarada

---

<sup>21</sup> *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 (1965).

Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/>. Acesso em: 28 de novembro de 2018.

<sup>22</sup> *Harper v. Virginia Dept. of Taxation*, 509 U.S. 86 (1993)

Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/509/86/>. Acesso em: 28 de novembro de 2018.

inconstitucional é extirpada do ordenamento jurídico, como se não tivesse existido, sendo todos os efeitos por ela produzidos atingidos pela nulidade, podendo aqueles que foram prejudicados pela sua aplicação pleitear reparação ao dano sofrido. O ordenamento jurídico brasileiro sempre adotou como regra a teoria da nulidade na declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e somente após a edição da Lei nº 9.868/99, positivou-se a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade (TEIXEIRA, 2016, p. 64).

Porém, antes disso, a possibilidade de manipulação da eficácia das decisões tomadas pelo STF em sede controle de constitucionalidade foi objeto de debate na Assembleia Nacional Constituinte, onde, por iniciativa do então Deputado Maurício Corrêa, foi encaminhada a proposta de inclusão do seguinte dispositivo:

Art. 122 - São partes legítimas para propor ação de inconstitucionalidade:

(...)

§ 3º - Quando o Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, determinará se eles perderão a eficácia desde a sua entrada em vigor ou a partir da publicação da decisão declaratória, e comunicará o teor desta ao Senado da República para cumprimento do disposto no artigo 61 inciso X.<sup>23</sup>

Tal inserção não convenceu a comissão de sistematização, que, ao final, entendeu que seria melhor manter apenas o trecho que indicava a necessidade de comunicação ao Senado com o objetivo de suspender a eficácia da norma declarada inconstitucional (ANDRADE, 2011, p. 241).

O então parlamentar Maurício Corrêa apresentou a Emenda nº 393, modificando o projeto submetido anteriormente, alterando a redação final do dispositivo para fazer constar que o STF poderia determinar a perda da eficácia desde a data de entrada em vigor do ato declarado inconstitucional ou a partir da publicação da decisão declaratória<sup>24</sup>, sustentando que deixar a perda de eficácia apenas a cargo do Senado seria imprudente, pois o sistema jurídico correria o risco de ter uma lei declarada inconstitucional vigente e produzindo efeitos se o Senado não procedesse à resolução (ANDRADE, 2011, p. 241). Apesar da defesa realizada pelo então constituinte, a proposta foi rejeitada, pondo fim ao debate sobre a eficácia temporal

<sup>23</sup> Bases Históricas da Assembleia Nacional Constituinte.

Disponível em: <http://www6g.senado.gov.br/apem/data/PROJ/65920.html>. Acessado em: 28 de novembro de 2018.

<sup>24</sup> “§ 3o. – Quando o Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, determinará se eles perderão a eficácia desde a sua entrada em vigor, ou a partir da publicação da decisão declaratória.” Bases Históricas da Assembleia Nacional Constituinte.

Disponível em: <http://www6g.senado.gov.br/apem/data/EMEN-S/66861.html>. Acessado em 28 de novembro de 2018.

das decisões que declaravam a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos no âmbito da Assembleia Nacional Constituinte.

Passada a promulgação da Constituição de 1988, veio a Revisão Constitucional prevista no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, oportunidade em que o debate sobre a contenção da eficácia das decisões de controle de constitucionalidade pelo STF voltou ao debate pelas mãos do então Deputado Nelson Jobim, por meio do Parecer nº 27 do Primeiro Substitutivo do Relator da Proposta de Emenda Constitucional de Revisão que dispunha sobre a competência da Corte, sugerindo o acréscimo do parágrafo quinto do artigo 103, estabelecendo que o STF, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, poderia “determinar, por maioria de dois terços dos votos dos seus membros, que estes deixarão de produzir efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão”.<sup>25</sup>

Apesar de sustentar a sua posição apresentando a experiência internacional e demonstrando que seria de grande utilidade no caso brasileiro, não deixando de lado a aplicação primária da nulidade dos atos inconstitucionais, a maioria dos parlamentares não acolheu a proposta de emenda de revisão, encerrando, naquela oportunidade, a inserção no texto constitucional o ferramental para modificar os efeitos das decisões que declaram inconstitucionalidade de lei e ato normativo (ANDRADE, 2011, p. 245).

Não obstante tenha malogrado o projeto de inserção de dispositivo constitucional atinente à modulação de efeitos na revisão constitucional, o deputado Nelson Jobim, em 1997, na qualidade de Ministro de Estado da Justiça, encaminhou o Projeto de Lei nº 2.960, de iniciativa da Presidência da República, para tentar reavivar a discussão no plano infraconstitucional. Após anos de tramitação, o projeto foi aprovado em 19 de janeiro de 1999, na Câmara dos Deputados, e em 10 de outubro de 1999, passando a integrar o texto da Lei nº 9.868/1999 no dispositivo do artigo 27, cuja redação foi replicada no artigo 11 da Lei 9.882/1998 (ANDRADE, 2011, p. 247). Mais de uma década depois, a Lei nº 13.105/2015 – o novo Código de Processo Civil – trouxe o artigo 927, parágrafo terceiro, regulando a modulação de efeitos nos casos de modificação de jurisprudência dominante. Dessa forma, os dispositivos que regulam a modulação de efeitos – e que interessam para a análise deste trabalho – ficaram prescritos dessa forma:

Lei nº 9.868/1999

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

---

<sup>25</sup> Parecer n. 27: 101 a 103: Supremo Tribunal Federal. In: RELATORIA da revisão constitucional. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 1994. p. 312-376, v.1

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

Lei nº 9.882/1999

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

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

Ao fazer tais prescrições normativas da modulação de efeitos nos julgamentos de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o legislador criou um campo aberto para que o julgador possa avaliar o sentido e alcance da sua decisão.

Essa estrutura normativa não se faz muitas vezes compatível com o modelo de sistematização do direito adotado pelo nosso ordenamento jurídico, cujo raciocínio de decisão baseia-se na lógica de subsunção do fato jurídico à prescrição normativa, e acaba exigindo maior densidade argumentativa do STF ao fazer uso desse mecanismo de manipulação dos efeitos da decisão, haja vista que o julgamento das ações de declaração de inconstitucionalidade e/ou constitucionalidade não visa tutelar um direito individual, criando norma individual e concreta entre partes.

O procedimento que rege as mencionadas ações, em tese, não possui partes que discutem determinada controvérsia estabelecida entre si, mas apenas o reestabelecimento da regularidade do sistema constitucional normativo (DIMOULIS, LUNARDI, 2013, p. 242), o que afasta a argumentação jurídica do campo fático e a transporta para o plano da abstração do direito, elevando a necessidade de apresentação de argumentos densos para justificar as decisões relativas à modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade.

A mesma dificuldade que permeia a aplicação do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, do artigo 11 da Lei nº 9.882/1999, também se aplica à nova previsão de modulação de efeitos estabelecida pelo artigo 927, parágrafo terceiro, do Código de Processo Civil – que consagrou expressamente a aplicação desse mecanismo ao controle de constitucionalidade concreto –, pois elege o critério da modificação de jurisprudência “dominante”. Em que pese tal critério seja mais concreto, a interpretação do vocábulo “dominante” pode suscitar dúvidas quantitativas para aferir tal critério, sem qualquer parâmetro necessário à identificação de



precedentes entre caso que se pretende modular e a “jurisprudência dominante”.

Essa necessidade de se buscar argumentos de qualidade para justificar e legitimar suas decisões, acaba levando o STF a fazer o enquadramento jurídico da interpretação se alimentando de razões de decidir que não estão necessariamente vinculadas diretamente ao sistema jurídico, mas suplantadas aos efeitos decorrentes das decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinadas leis ou atos normativos, daquelas em que há modificação de entendimento jurisprudencial consolidado nos tribunais superiores ou em casos em que há julgamento sede de repercussão geral, o que dificultar a identificação da coerência material da decisão.

Por outro lado, essa postura, muitas vezes, se faz necessária pelo fato de que os dispositivos que autorizam a modulação de efeitos trabalham com dois conceitos jurídicos abertos, quais sejam, “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, de maneira que não é razoável exigir uma aplicação do enunciado prescritivo ao caso submetido ao filtro constitucional sem qualquer influência de valores direcionam a interpretação.

Considerando os enunciados normativos acima, a análise jurisprudencial que permeia o presente trabalho e os trabalhos acadêmicos desenvolvidos sobre essa matéria, identifica-se quatro tipos de modulação temporal dos efeitos da decisão. Como regra geral, (i) o efeito será *ex tunc*, de modo a retroagir até a data do nascimento da lei inconstitucional. Pode haver, também, (ii) o efeito *ex tunc* mitigado, cujos efeitos recuam no tempo, como na regra geral, mas apenas para aqueles que questionaram judicialmente a lei inconstitucional. De modo diverso, excepcionalmente, poderá ser declarada a inconstitucionalidade com (iii) efeitos *ex nunc*, de modo que a declaração de inconstitucionalidade só produza efeitos a partir do seu trânsito em julgado, ou, ainda, com (iv) efeitos prospectivos ou *pro futuro*, fixando-se a data da produção de efeitos da decisão em outro momento após o trânsito em julgado.

Dessa forma, visando sistematizar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e o instituto da modulação temporal de efeitos como norma de contenção de tais efeitos, este capítulo terá por objetivo identificar as balizas adequadas das possibilidades de interpretação dos significados das expressões “segurança jurídicas” e “excepcional interesse social”, bem como tratar da modificação de jurisprudência dominante como hipótese autorizadora da modulação. Para tanto, será feita uma digressão sobre a teoria da anulabilidade *versus* nulidade dos atos inconstitucionais, bem como a análise dos efeitos *ex nunc* e *ex tunc* de tais decisões, os efeitos *pro futuro* e a mitigação de quaisquer efeitos eleitos na modulação.

## 2.1. Anulabilidade *versus* nulidade dos atos inconstitucionais e efeitos *ex nunc*, *ex tunc* e *pró futuro* das decisões

O principal problema da declaração de inconstitucionalidade é o seu resultado. Na medida em que ao se declarar uma lei ou ato normativo inconstitucional, o elemento jurídico perde o seu vínculo de pertinência com o sistema (NEVES, 1988, p. 41). A questão que se verifica, para fins de delimitar os seus efeitos, é saber se uma norma declarada inconstitucional está eivada de vício de nulidade ou anulabilidade, produzindo, a partir desse termo, os efeitos decorrentes das respectivas decisões declarativas.

Só faz sentido falar em vínculo de pertinência da norma jurídica se entendemos que ela está inserida em um sistema. Partindo da premissa kelseniana de isolamento do direito enquanto ciência, os vetores da linguagem e da semiótica são elementos importantes para a compreensão do conceito de sistema. Diante disso, é posto que toda e qualquer manifestação do conhecimento a partir da linguagem pede a investigação de três planos: a sintaxe, a semântica e a pragmática (CARVALHO, 2015, p. 224).

Por esse motivo, não se pode negar a condição de um sistema a um estado de linguagem, cuja racionalidade é imanente às entidades lógicas dessa ciência, sendo sistema uma de suas formas de manifestação. Se o direito também é uma expressão da linguagem, o sistema seria o discurso da ciência do direito, de domínio finito, no qual as normas jurídicas formam um sistema que se relaciona com um princípio unificador. Trata-se do ordenamento, direito posto, em que suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual (CARVALHO, 2015, p. 226).

Em um sentido geral e jurídico, os sistemas são dotados de duas características fundamentais, quais sejam, ordem e unidade. No aspecto jurídico, essa relação de ordem e unidade é uma característica interior do sistema jurídico, o qual possui determinados axiomas e premissas de métodos de interpretação, que, ao final, dão coerência, validade e organicidade para o ordenamento (CANARIS, p. 279/280)

A estrutura hierarquizada do direito tem como ponto máximo a Constituição, elemento estruturante da dinâmica do sistema jurídico, sendo sua existência o eixo de caráter unitário do conjunto de multiplicidade de normas homogêneas, dando ao sistema o caráter de ordenamento, isto é, o conjunto de normas hierarquicamente válidas. Tércio Sampaio Ferraz Jr. explica a definição de sistema como ordenamento e sua função (2015, p. 139/140):

Um ordenamento, em relação ao qual a pertinência de uma norma a ele é importante

para identificá-la como norma válida, além de ser um conjunto de elementos normativos (normas) e não normativos, é também uma estrutura, isto é, um conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos. Note bem a diferença: uma sala de aula é um conjunto de elementos, as carteiras, a mesa do professor, o quadro-negro, o giz, o apagador, a porta etc.; todavia, esses elementos, todos juntos, não formam uma sala de aula, pois pode tratar-se de um depósito da escola; é a disposição deles, uns em relação aos outros, que nos permite identificar a sala de aula; essa disposição depende de regras de relacionamento; o conjunto dessas regras e das relações por elas estabelecidas é a estrutura. O conjunto dos elementos é apenas o repertório. Assim, quando dizemos que a sala de aula é um conjunto de relações (estrutura) e de elementos (repertório), nela pensamos como um sistema. O sistema é um complexo que se compõe de uma estrutura e um repertório. Nesse sentido, ordenamento é sistema.

O ordenamento jurídico é um sistema que tem as normas como seus elementos, as quais se relacionam respeitando um axioma comum que é a Constituição, dando a origem à estrutura normativa hierarquizada. Portanto, é a Constituição o repositório de validade de um ordenamento jurídico, a qual visa dar coerência e unidade orgânica para que o sistema funcione em harmonia.

Assim, a declaração de inconstitucionalidade incidirá para expurgar a lei ou ato normativo do sistema, de maneira que seja retomada a harmonia do sistema normativo. Porém essa retirada da norma do sistema produzira efeitos jurídicos que muitas vezes são difíceis de harmonizar a estrutura normativa com a realidade, pois poderão atingir o passado e gerar consequência para o futuro, ou poderão apenas repercutir ao futuro a partir da sua retirada.

Nesse sentido, pensar sobre tais efeitos revela a necessidade de recorrer à própria natureza jurídica do ato declarado inconstitucional, se este ato será declarado nulo ou anulável, isto é, buscar a natureza do ato declarado inconstitucional a partir dos posicionamentos acerca da teoria das invalidades.

A teoria das invalidades foi desenvolvida no âmbito do direito privado para regular as consequências dos atos e fatos jurídicos que, por vícios inerentes a produção, deveriam ser obstados, o que sempre representou dificuldades. No âmbito do direito romano, a nulidade se apresentou como defeito de existência e foi distinguida em duas situações, a nulidade reconhecida pelo *ius civile*, a qual se verifica pela própria conformidade com o direito, automaticamente, e a impugnabilidade, que se verifica por ocasião do exercício do direito de ação, de maneira que o negócio jurídico permanece válido em face do *ius civile* até a sua derrogação (ALVES, 2003, p. 169).

De maneira geral, a teoria das invalidades no direito privado diferenciou os atos nulos e anuláveis, num primeiro momento, de acordo com a gravidade do seu defeito, o que provocou diferenças em relação aos seus efeitos, como a Constituição de vício insanável pela nulidade, enquanto a anulabilidade constituiria vício sanável, ou a legitimidade para alegar

por qualquer pessoa, quando se trata de nulidade, enquanto a anulabilidade ficaria restrita apenas àquele que é prejudicado, ou ainda – e aqui nos interessa – o ato nulo não seria capaz de produzir efeitos, enquanto o anulável produz todos os efeitos normais até a sua invalidação ou correção (ÁVILA, 2009, p. 28).

Um ponto controverso em relação à teoria das invalidades é o seu âmbito restrito de aplicação conectado às características do direito privado, dificultando sua recepção pelo direito público. No direito privado, as relações jurídicas são constituídas a partir de interesses restritos à esfera dos privados interessados, sobretudo, regidos pela autonomia da vontade, enquanto as relações jurídicas de direito público possuem como elemento característico a prevalência do interesse público sobre o interesse privado, regidas pela legalidade. Daí a razão pela qual, por exemplo, é possível falar em atos de convalidação no direito público, na medida em que devem ser preservadas certas situações cujas invalidades com efeitos *ex tunc* poderiam afetar o interesse público, mesmo que, no plano dogmático do direito, estejam viciadas.

Essa teoria das invalidades pela diferenciação está apoiada em uma construção doutrinária que evoluiu e foi se acirrando em diferentes posições ao longo do tempo, muitas vezes pelo fato de que o ponto de partida não estava calcado em elementos imanentes ao próprio ordenamento jurídico. Nesse sentido, fiando-se a crítica feita por ANA PAULA ÁVILA, a problema não parece estar na natureza do objeto em si – se nulo ou anulável –, mas sim no regime jurídico adotado pelo legislador, “uma vez que é a lei que, em geral, determina se certa invalidade constitui ato nulo ou anulável” (2009, p. 31).

A legislação que definiu a sistemática da modulação de efeito – objeto desse trabalho – permite a fixação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a qualquer tempo, nivelando as leis e atos normativos tanto como atos nulos, portanto inválidos gerando efeitos *ex tunc*, acometendo todo o passado em que produziu efeitos, podendo ser mitigado a critério do aplicador, atos anuláveis, portanto inválidos gerando efeitos *ex nunc*, preservando os efeitos do passado e retirando a possibilidade de produzir efeitos no futuro, e atos com declaração de invalidade no futuro, isto é, preservando os efeitos do passado e de um período futuro, fixando um termo após o reconhecimento da invalidade. É importante destacar, nesse ponto, que a fixação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, quando utilizada a técnica da modulação dos efeitos, deve estar compatível com as limitações impostas pelo próprio texto constitucional.

No plano constitucional, a teoria das invalidades tem como um dos seus principais expoentes Hans Kelsen. Para o autor, uma norma inconstitucional não pode ser considerada

nula, na medida em que se revestiu de validade até o momento em que foi reconhecida sua invalidade, o que invariavelmente deve resultar em anulabilidade, preservando-se os efeitos por ela produzidos no passado (KELSEN, 2009, p. 306).

KELSEN enxerga os efeitos da norma inconstitucional dessa forma porque confunde o plano da existência das normas jurídicas com o plano da validade. Para o autor, se a nulidade implica em reconhecer a própria inexistência lei ou ato normativo tido por inconstitucional, seria inconcebível, por própria coerência do sistema jurídico, admitir que uma lei editada e que produziu efeitos fosse nula, ou seja, inexistente (2009, p. 306).

Porém, o próprio autor admite que há diferenças apenas de grau de intensidade entre normas nulas e anuláveis, sendo “o Direito é como o Rei de Midas: da mesma forma que tudo o que este tocava se transforma em ouro, assim também tudo aquilo a que o direito se refere assume o caráter de jurídico. Dentro da ordem jurídica, a nulidade é apenas o grau mais alto da anulabilidade” (KELSEN, p. 308).

Destaca-se que a certa coerência em atribuir os efeitos *ex nunc* para norma declarada inconstitucional sobre o prisma kelseniano de efeitos desse ato, na medida em que se considerada a lei inconstitucional como válida em certo tempo e espaço, a decisão que explicita o vício de inconstitucionalidade não poderia ser propriamente declaratória, mas apenas constitutiva (KELSEN, 2009, p. 307), o que em termos lógicos guardaria certa coerência.

Contudo, também é verdade que, sob o prisma teórico constitucional que tem a supremacia da Constituição como postulado de coerência e integridade do próprio ordenamento jurídico, admitir que uma norma inconstitucional tenha seus efeitos preservados seria assumir a possibilidade de que o legislador infraconstitucional pudesse suspender temporariamente os efeitos da Constituição, o que romperia com a lógica de hierarquia dinâmica de validade. Por isso é que se entende como imprescindíveis os efeitos retroativos da inconstitucionalidade em princípio, pois afasta, em regra, a possibilidade de ruptura da Constituição, e intuitivamente, afasta qualquer efeito compensador decorrente da permanência de atos tidos por inconstitucionais (MARINONI, 2018, p. 1.271).

Nesse quadro, devemos admitir que uma lei pode ser inconstitucional desde sua elaboração e promulgação, porém poderá produzir efeitos até que seja declarada inconstitucional pela autoridade competente, vinculando os destinatários. Essa vinculação existe por aquilo que TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. denominou como “imperatividade”, isto é, uma regra de calibração que mantém a estrutura do sistema jurídico coerente até que haja uma mudança de padrão – no caso, declaração de inconstitucionalidade –, o que

possibilidade a mudança, mas não gera a desintegração do sistema (2015, p. 153/154):

A expressão *regras de calibração* provém da Cibernética (Cubs, 1967:23). Trata-se de regras de regulação ou ajustamento de um sistema. Tomemos como exemplo, uma máquina, como a geladeira. Para controle do grau de temperatura interna, seu maquinismo de produção de frio é regulado por um termostato: sem ele, a geladeira iria esfriando o ambiente (sua finalidade) ilimitadamente, o que levaria a uma disfunção. Para evitar isso, o termostato permite manter uma temperatura, de modo que, se esta cai abaixo de um limite ou sobe acima dele, o motor volta produzir frio ou cessa de fazê-lo, respectivamente. Para estabelecer esse efeito, estabelecemos um valor (por exemplo, 20 graus) chamado de *valor de dever-ser*, que o termostato “compara” com o valor real ou *valor de ser* (temperatura abaixo de 20 graus). Nesse momento, se for abaixo, a produção de frio é retomada; se acima, é desligada. Esses valores, que compõem o termostato não são propriamente elementos do motor (não operam o esfriamento), mas o regulam, isto é, determinam como os elementos funcionam, isto é, com eles guardam entre si relações de funcionamento. Eles fazem parte da estrutura de funcionamento da geladeira. Em suma, os valores de dever-ser e ser correspondem a regras de calibração ou regulação (regras estruturais) do sistema.

Dessa forma, é possível entender que a lógica da declaração de inconstitucionalidade se mantém coerente e íntegra ao considerarmos que o princípio da supremacia da Constituição permite a existência de regras estruturais no ordenamento jurídico que medem a produção de efeitos dos atos tidos por inconstitucionais, e na medida em que são declarados inconstitucionais, sua retirada do sistema operando efeitos *ex tunc* pode ser compreendida pela *calibração* da medida imperativa que determina o expurgo de atos inconstitucionais com vistas a integridade sistêmica do direito, não perdendo, assim, a Constituição como elemento autorreferencial da validade jurídica das leis e atos normativos. Nesse ponto, é sempre importante lembrar que a estrutura da Constituição Federal tem como ponto de partida o Estado Democrático de Direito e a Dignidade da Pessoa Humana, os quais constituem os princípios fundamentais orientadores da ordem jurídica nacional. Com efeito, os direitos fundamentais constituem o núcleo rígido de normas jurídicas que somente podem ser modificadas para ampliação do seu alcance. As limitações constitucionais ao poder de tributar, reconhecidas enquanto direitos fundamentais dos contribuintes, devem servir à lógica da declaração de inconstitucionalidade, que, ao *calibrar* o sistema, visará trazer a integridade normativa de volta sobre esse prisma constitucional.

Em matéria tributária, a compreensão da calibragem do sistema pode ser verificada quando temos, por exemplo, o aumento inconstitucional de alíquota de um determinado tributo. Nesses casos, os contribuintes atingidos pela imperatividade da norma jurídica tributária, não tem escolha se não for o recolhimento da exação. Porém, uma vez declarado inconstitucional, exsurge o direito ao contribuinte de pleitear os valores recolhidos ao fisco

inconstitucionalmente, dado que, no teste de inconstitucionalidade, a norma foi declarada nula, retroagindo os seus efeitos no tempo, mantendo-se assim a integridade do sistema jurídico.

O problema de casos como esse exemplificado é o fato de que a multiplicidade de contribuintes requerendo a devolução de valores recolhidos inconstitucionalmente, a depender do caso, pode gerar um desajuste externo ao ordenamento jurídico, que, no plano fático, poderá inviabilizar a devolução de tais valores. Nesse ponto, é importante destacar que os fundamentos determinantes para forçar a necessária devolução de valores, para fazer cumprir a Constituição, ou, em outro caso, para sustentar o bloqueio da restituição para preservar o cumprimento de outras funções estatais que dependem dos valores que devem ser devolvidos exigirá uma *calibração* do sistema a partir da interpretação de valores constitucionais que mantenham a integridade normativa. Nesse sentido, considerando que tais regras de *calibração* visam manter a integridade do sistema, a restrição aos efeitos da nulidade da lei constitucional em matéria, à luz do efeito multiplicador que pode gerar a necessidade de restituição de valores em pouco tempo, deve estar acompanhada da demonstração empírica de que haverá restrição aos direitos fundamentais.

É nesse sentido, por exemplo, que a Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro, alterada pela Lei 13.655/2018, dispõe no seu artigo 20 que “não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. Isto é, a *calibração* do sistema, a partir dos princípios, deve demonstrar seu impacto real, prático, no mundo dos fatos, sem quaisquer generalidades ou abstrações. No contexto dessa alteração trazida pela Lei 13.655/2018, foi introduzido o artigo 24<sup>26</sup>, que veda com base em mudança posterior de orientação interpretativa geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas, tanto em âmbito administrativo como judicial. Em princípio, essa disposição não se aplica quanto à declaração de nulidade da Lei, haja vista não estar contido essa previsão no *caput*, que só faz menção “à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa”.

Em suma, podemos entender que os dispositivos legais que disciplinam a modulação de efeitos são naturalmente *regras de calibração* do sistema, pois buscam localizar no tempo

---

<sup>26</sup> 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. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

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

os efeitos da inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo com o escopo de preservar valores como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”. Além disso, a modulação de efeitos serve também para estabilizar situações jurídicas atingidas por mudanças de sentido de interpretação da Constituição, seja pela interpretação evolutiva da Constituição ou pelo fenômeno da mutação constitucional, os quais serão analisados no próximo item.

## **2.2. Mudança constitucional, mutação constitucional e interpretação evolutiva**

Assumindo-se que a Constituição possui uma força normativa que não pode ser desprezada pelos aplicadores das normas constitucionais, também não pode ser ignorado o fato de que as mudanças do mundo fenomênico, de natureza econômica, política, social e cultural repercutem no propósito de eficácia duradoura e estabilidade da ordem constitucional. Por isso que até mesmo em países que adotam constituições rígidas são admitidos mecanismos de mudança da Constituição como forma de sua preservação no tempo.

Como vimos anteriormente, o paradigma do tempo no direito constitucional brasileiro é preservar a estabilidade do sistema jurídico em harmonia com os comandos normativos que estatuem metas de transformações de situações jurídicas, de maneira que se possa ter uma Constituição que cumpra sua função garantidora primária sob o postulado do Estado de Direito e da segurança jurídica e também cumpra a efetividade prometida em relação a promoção dos direitos fundamentais e sociais, especialmente, aqueles que demanda prestações positivas do estado.

É nesse sentido que se insere o necessário debate sobre os mecanismos de mudança constitucional, pois o tempo é o determinante para o desgaste do tecido normativo da Constituição. A sua modificação textual ou por interpretação constituem formas de se preservar a Constituição em si, a qual é dotada, no caso brasileiro, de um núcleo normativo que não admite mudanças, salvo aquelas que forem para ampliar o direito.

Mesmo se tratando de uma Constituição rígida, cuja característica definidora é a dificuldade maior de alteração do texto constitucional, os mecanismos de reforma são admitidos para ajustar o ordenamento jurídico aos novos fatos de um mundo complexo e susceptível de mudanças sociais e culturais muitas vezes inesperadas, como ocorre nos dias de hoje.

Essa é uma forma de preservar a Constituição. Pode parecer estranho, haja vista que a simples dicção semântica da palavra mutação parece ser incompatível com o significado de



preservação, conservação etc. No entanto, a Constituição, para conservar certa estabilidade e segurança jurídica, depende da sua capacidade de adaptação ao futuro. Não havendo capacidade de adaptação, a Constituição se torna frágil e pode expor o ambiente político e jurídica a determinada instabilidade ao ponto de se cogitar uma nova ordem constitucional.

Como já vimos no Capítulo 1 desta dissertação, a Constituição de 1988 é um exemplo dessa ruptura institucional, na medida em que os anseios sociais e políticos não eram mais acompanhados pelo regime que estava dotado de poder político, cujo autoritarismo centralizador não dava espaço para ocupação do poder a partir dos mecanismos de participação popular democrática.

Com advento da nova carta política, novos compromissos constitucionais foram firmados para atender as demandas sociais preexistentes. Ao mesmo tempo em que se retomaram ampla e irrestritamente os direitos políticos, as liberdades de expressão, reunião e informação, bem como se garantiu uma ampla gama de direitos fundamentais e direitos sociais, também houve a preocupação em preservar a propriedade privada e a livre iniciativa. Nesse sentido, podemos ver que se pretendeu chegar a um estado social sem deixar os pilares fundamentais do estado de direito, o que dá origem ao Estado Democrático de Direito.

Não obstante esse espírito conciliatório seja louvável, não podemos deixar de reconhecer que a Constituição de 1988 tem sido testada paulatinamente com as mudanças econômicas, sociais e culturais. Como exemplo, podemos citar o conjunto de emendas constitucionais nos anos 90 que buscaram adaptar a Constituição ao ambiente globalizado da economia de mercado, a reforma do Poder Judiciário pela Emenda Constitucional nº 45 e as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal que entenderam ser constitucional a união homoafetiva e o aborto de fetos anencefálicos.

Tais modificações da Constituição foram realizadas dadas as necessidades de adaptação do texto constitucional ou do sentido do texto constitucional em relação às novas realidades que foram sendo postas de acordo com o avançar dos anos após 1988. Tais modificações são necessárias justamente para preservar aquele pacto realizado anteriormente, isto é, a manutenção de um estado democrático e social de direito.

Sendo necessária a modificação da Constituição, também é importante estabelecer meios legítimos para tais mudanças, de modo que se seja possível haver a harmonia dentro do sistema sem que haja um descompasso entre os objetivos de estabilidade constitucional e mudança. Nesse sentido, existem dois tipos de mecanismo legítimos para proceder à mudança constitucional, podendo ser classificados em categoria formal e informal.

O mecanismo formal de mudança constitucional é o próprio exercício do poder de

reforma constitucional baseado nas regras preestabelecidas pelo poder constituinte originário no texto constitucional. Em geral, a mudança formal ocorre a partir da ação de um órgão legitimamente instituído para o exercício desse poder e por meio de processo formal que visa dar controlar essas alterações para não atacar partes do texto constitucional que são entendidas como fundamentais para a integração normativa do sistema. Isto é, o poder constituinte originário atribui competência a um determinado ente legitimado para fazer as mudanças constitucionais necessárias por meio de um procedimento previamente estabelecido e limitado de acordo com a matéria que se pretende mudar.

A Constituição de 1988 admitiu a possibilidade de emendas constitucionais mediante proposta de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, do Presidente da República e de mais da metade das Assembleias Legislativas da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.<sup>27</sup> A proposta deverá ser discutida na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, em dois turnos, e para ser aprovada, deverá contar com a votação de três quintos dos membros de cada casa legislativa em ambas as sessões. Ainda, não poderá ser objeto de emenda constitucional propostas que coloquem em risco a forma federativa do estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação de poderes e os direitos e garantias individuais. Por fim, não poderá ser apresentada emenda constitucional na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

Esse tipo formal de mudança da Constituição brasileira lhe dá a característica de Constituição rígida, na medida em que o poder constituinte derivado deverá observar todas as etapas formais e os limites materiais e circunstanciais para aprovar qualquer modificação no texto constitucional. O que é importante destacar nesse ponto, para fins deste trabalho, é que o

---

<sup>27</sup> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

constituinte estabeleceu alguns limites materiais ao poder de reforma constitucional, que denominamos comumente de “cláusula pétreas”, ou seja, normas constitucionais que não são passíveis de mudança, exceto se for para ampliar os direitos petrificados.

Tais limites foram estabelecidos no sentido de serem preservados determinados conteúdos da Constituição que guardam a própria identidade e estrutura da ordem constitucional (SARLET, 2018, p. 137). Não obstante a Constituição ser imutável em determinados pontos possa chamar a atenção para o risco de sua ruptura caso a tensão entre ordem constitucional e realidade seja acirrada, é importante lembrar também que os limites materiais estabelecidos visam contrapor interesses casuístas e pragmáticos e maiorias absolutas descompromissada com direitos de minorias constitucionalmente garantidos. Nesse sentido, deve ser enfrentada a questão de quais são os limites materiais efetivamente garantidos pela Constituição contra o poder de reforma. Como vimos acima, essas limitações se referem ao conteúdo essencial das normas constitucionais que dão identidade e possibilidade de continuidade à Constituição.

São duas as espécies de limites materiais ao poder de reforma, quais sejam, os limites materiais explícitos e os limites materiais implícitos. Os limites materiais explícitos são aqueles expressos no parágrafo quarto do artigo 60 da Constituição Federal.<sup>28</sup> O poder constituinte originário gravou expressamente o que se pretendeu proteger como identidade constitucional. Porém, vale lembrar que esse conjunto de normas constitucionais possui significado mais abrangente e a sua proteção poderá alcançar outras normas que visam proteger os mesmos limites materiais (SARLET, 2018, p. 141).

Tomemos como exemplo a hipótese de reforma tributária que retirasse abruptamente a capacidade orçamentária dos Estados-membro da federação e centralizasse a concentração de arrecadação na União. Essa reforma não alterará o texto constitucional expressamente no sentido de abolir a forma federativa, protegida pelo inciso I do parágrafo quarto do artigo 60 da Constituição Federal<sup>29</sup>, mas retirará a capacidade financeira dos Estados-membros exercerem suas competências constitucionais. Desse modo, tal reforma com potencial lesivo de insuficiência financeira dos Estados-membros atacaria diretamente a forma federativa, de modo que seria inconstitucional, mesmo que o seu texto não alterasse diretamente o texto da forma federativa.

Esse exemplo nos leva também a ideia de limites materiais implícitos, os quais geram polêmicas e dúvidas quanto o seu âmbito de proteção. A ideia que circunda os limites

---

<sup>28</sup> Op.cit.

<sup>29</sup> Idem.

materiais implícitos seria que a Constituição não poderia ser reformada em determinados princípios que poderiam comprometer o seu sentido primário dado pelo poder constituinte originário, sendo certo que uma teoria de limites materiais implícitos somente pode ser feita a partir de uma ordem constitucional positiva, pois somente a partir de uma interpretação sistemática do texto constitucional seria possível extrair quais normas seriam materialmente imodificáveis (SARLET, 2018, p. 142).

É possível questionar essa teorização utilizando o argumento de que o poder constituinte originário elencou expressamente as matérias que entendeu constituírem o núcleo essencial da Constituição, de modo que outras matérias também poderiam ter sido incluídas, mas não foram por discricionariedade própria do poder ilimitado de origem.

Ainda, no caso do inciso IV do parágrafo quarto do artigo 60 da Constituição, o problema seria ainda maior, pois o texto constitucional estabelece que serão objetos de proteção contra reformas constitucionais por emenda “os direitos e garantias individuais”, o que, em tese, apenas incluiria os direitos e garantias individuais previstos no artigo 5º, afastando por decorrência lógica todos os direitos e garantias previstos no artigo 5º que não trate de direitos individuais e todos os demais direito e garantias que estão fora do rol de inciso do mencionado dispositivo.

INGO WOLFGANG SARLET rebate esse posicionamento afirmando que seria um contrassenso lógico do sentido de proteção da Constituição, pois seriam excluídos dos limites ao poder reforma os direitos de nacionalidade, uma boa parte do rol de direitos políticos, como a liberdade de associação partidária, bem como todos os direitos sociais, mesmo considerando que alguns podem ser entendidos como modo de exercício de escolha individual, como é o caso do direito de greve (2018, p.149).

Em matéria tributária – objeto do trabalho – a interpretação restritiva já foi rechaçada pelo próprio Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADI 939/DF<sup>30</sup>, a qual tinha por objeto o questionamento da constitucionalidade do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3/1993, que instituiu o IPMF – Imposto sobre Movimentações Financeiras. Naquela ocasião, o STF entendeu ser inconstitucional a exação tributária que teve sua competência instituída por meio da referida emenda constitucional pelo fato de afrontar o artigo 150, III da CF, porquanto o princípio da anterioridade, com suas mitigações já feitas pelo constituinte originário, constituiria garantia fundamental dos contribuintes, as quais estariam inseridas no conteúdo normativo do inciso IV do parágrafo quarto do artigo 60 da CF.

---

<sup>30</sup> ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU 18.03.1994.

Portanto, considerando a existência de limites materiais explícitos e implícitos, qualquer mudança constitucional que afete tais limites deverá ser declarada inconstitucional. Quando se trata de mudança formal, isto é, de edição de emenda constitucional, a aferição de tal violação é possível a partir dos processos de controle de constitucionalidade. Essa zona se torna mais cinzenta quando falamos do fenômeno da mutação constitucional.

A mutação constitucional se insere nos meios de mudança constitucional informal, isto é, não se trata de alteração do texto constitucional por meio do processo formal de alteração previsto no texto constitucional, mas sim de mudança do sentido e alcance da norma constitucional decorrente de mudanças da dinâmica social (MENEZES, 2008, p. 76). Ela não representa uma mudança com marco temporal específico, como é o caso da mudança da Constituição por meio de emendas constitucionais, mas resulta de uma interpretação reiterada dada pelos órgãos competentes.

Essa técnica de mudança do sentido das normas constitucionais sem alteração pelo processo formal é uma maneira mais célere de reduzir diferenças existentes entre as normas contidas no texto constitucional e a realidade. Em um contexto pós-positivista, delineado no primeiro capítulo deste trabalho, a mutação constitucional ganha relevo pelo fato de que a modificação dos conceitos constitucionais ocorre com maior frequência devido a abertura semântica e a baixa densidade normativa das Constituições advindas do período do pós-guerra (BASTOS; MEYER-PFLUG, 2010, p. 156/157).

Essa dificuldade não se reduz ao âmbito constitucional, porquanto a problemática está na capacidade do Direito captar o essencial da realidade para vertê-la em norma jurídica e regular as ações daqueles destinatários do ordenamento jurídico. No âmbito constitucional, a mutação dispensou grande relevo pela particularidade hierarquicamente superior da Constituição no sistema jurídico e sua função de integração dos sistemas (SARLET, 2018, p. 165).

Por ser informal e decorrer de um processo interpretativo, a mutação poderá ser criticada por se tratar de um mecanismo de mudança constitucional que contém um déficit democrático, pois não é submetido ao filtro ordinário de mudança da Constituição representado pelo parlamento. Por isso que sua legitimidade está no equilíbrio existente entre a mudança que se pretende realizar e o respeito ao conteúdo essencial das limitações materiais explícitas e implícitas no texto constitucional. A mutação que não respeita tais limites está sujeita ao controle de constitucionalidade, que, não sendo acionado ou ignorado pelas autoridades competentes, ocorrerá à mutação inconstitucional (FRANCISCO, 2003, p. 65).

A vasta bibliografia sobre a matéria apresenta diversos matizes classificatórios dos

tipos de mutação constitucional. Como o propósito do trabalho não é analisar a mutação constitucional em si, mas as suas consequências relacionadas à aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, adotaremos os tipos de mutação constitucional analisados por DANIEL FRANCISCO NAGAO MENEZES em sua dissertação de mestrado de título *Economia e Mutação Constitucional*, o qual analisou boa parte da bibliografia clássica disponível sobre tema e classificou as mutações constitucionais em: a) mutação constitucional por interpretação; b) mutação constitucional pela prática constitucional; c) mutação constitucional pela prática política; d) mutação constitucional pelo desuso; e) mutação constitucional para o preenchimento de lacunas; e f) mutação constitucional pela legislação ordinária.

Especificamente para esse trabalho interessa a mutação constitucional pela interpretação.

Como definimos no capítulo 1, *prima facie*, interpretar é a ação de dar significado a alguma coisa, sendo que o seu aspecto comunicacional – no qual o direito está inserido – possui três elementos (i) agente emissor de uma determinada mensagem, (ii) mensagem emitida e (iii) agente receptor, o qual receberá a mensagem carregada de um conteúdo semântico prévio e organizado, e a partir daí, ganhará novo significado por meio de um juízo de interpretação feito por este agente.

A interpretação qualificada pelo direito, tomando por base comunicação processual existente entre partes e juízes, a qual nos interessa para investigação do objeto deste estudo, é dotada de um elemento qualificador, o seu aspecto decisório, que tem por meta a constituição da norma jurídica a partir do acoplamento entre texto e realidade (GRAU, 2014, p. 26). Essa atividade constitutiva da interpretação do direito traz para dentro do sistema jurídico o elemento criativo do intérprete, o qual cotidianamente influenciado por elementos extrínsecos – apesar de relacionados – ao sistema jurídico, como problemas macroeconômicos, degradação social, desastres naturais etc.

Esses elementos captados de fora do sistema jurídico são utilizados pelo intérprete para constituir a norma jurídica e determinar a sua aplicação. Porém, voltamos mais uma vez a dizer que esses elementos não podem ignorar o conteúdo essencial do texto constitucional, o seu sentido e a sua integridade normativa, de modo que o intérprete – ainda que não pareça – deve exercer uma função de autocontenção quando da interpretação das normas constitucionais.

Dessa forma, respeitadas as cautelas constitucionais expostas, a mutação constitucional pela interpretação “é a porta de entrada no ordenamento constitucional das

mudanças políticas e econômicas das mudanças sociais, podendo se falar inclusive que tal tipo de mudança é o canal de comunicação entre Direito e sociedade” (MENEZES, 2008, p. 55).

Nesse ponto, é importante distinguir a mutação constitucional pela interpretação e a mudança de interpretação em si.

A mutação constitucional é uma conformidade do texto constitucional em relação a nova realidade social, econômica e política em um determinado momento da história, que visa manter a força normativa da Constituição enquanto elemento integrador sistema jurídico. Já a mudança de interpretação decorre da própria falibilidade do texto normativo, que poderá conter imprecisões, ambiguidades, lacunas etc.

Portanto, a diferença existente entre mudança de interpretação e mutação constitucional é justamente a presença do elemento contra-fático contido na última, decorrente do descolamento do texto constitucional da realidade, de maneira a reposicionar a ordem constitucional em conformidade com a realidade presente (MENEZES, 2008, p. 58).

Nesse sentido, também não devemos confundir interpretação evolutiva com a mutação constitucional. Na interpretação evolutiva, haverá uma ampliação da interpretação para alcançar uma nova circunstância restrita a determinado objeto da norma jurídica. Não há modificação da realidade substancialmente, como o caso da mutação constitucional pela interpretação, mas sim uma nova forma daquela realidade anteriormente positivada.

Um caso emblemático que pode ilustrar a interpretação evolutiva é a aplicação da imunidade tributária constitucional destinada a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, prevista no artigo 150, inciso quarto, alínea “d” da CF estendida aos livros eletrônicos (*E-books*), por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ<sup>31</sup>, em regime de repercussão geral, de relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Naquela ocasião, o estado do Rio de Janeiro se insurgiu contra decisão proferida no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que assegurou a uma editora de livros eletrônicos a existência da imunidade prevista no artigo 150 (inciso VI, alínea “d”) da Constituição Federal a um *software* denominado “Enciclopédia Jurídica Eletrônica” e ao disco magnético (CD ROM) em que as informações culturais são gravadas.

O estado do Rio de Janeiro alegava que a Constituição era expressa no sentido de que a imunidade só poderia abarcar livro impressos, não havendo possibilidade interpretação fora do texto para esse caso.

---

<sup>31</sup> RE 330.817/RJ. Min. Rel. Dias Toffoli. Publicado no DJe em 31.08.2017.

Para o relator, a questão voltava para a finalidade da norma de imunidade, isto é, a potencialização da efetividade da imunidade que era estimular e permitir a livre circulação de conteúdo, pouco importando o vocábulo “papel” nesse caso. Nas suas palavras: “O suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus mysticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade”.

Em que pese o relator, nesse caso, utilize como *obiter dictum* o argumento de que “as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”, a sua *ratio decidendi* foi o fato de que o vocábulo “papel” não se prestava mais para fins de imunidade, a qual deveria ter o seu alcance estendido pela nova circunstância advindo dos *E-books*.

A relevância desse debate para a matéria tributária está justamente no fato de que as modificações constitucionais pela via da mutação informal pode conflitar, em tese, com as limitações constitucionais ao poder de tributar, como, por exemplo, a mutação constitucional no sentido de entender que uma determinada exação tributária, que não era exigível constitucionalmente, passe a ser por meio desse tipo de mudança. Esse tipo de mutação deve passar, necessariamente, pelo filtro constitucional que garante estabilidade e previsibilidade ao contribuinte na relação jurídico-tributária.

Nos casos de alteração formal da Constituição para novas exigências tributárias, há limites materiais intransponíveis que são os direitos fundamentais do contribuinte, assim reconhecidos por seu conteúdo essencial de integração normativa no texto constitucional. O problema da mutação constitucional em matéria tributária é que os seus efeitos são, em regra, imediatos, sejam para exigir um tributo do contribuinte ou para desonerá-lo de tal obrigação, retirando montantes orçamentários dos entes tributantes.

Em regra, se a mutação constitucional em matéria tributária, decorrente da modificação de jurisprudência, implique em uma nova exação tributária, aumento de alíquota, ampliação de base de cálculo ou qualquer outra medida que altere os contornos da regra matriz de incidência tributária, delineada pelo texto constitucional e com interpretação consolidada na jurisprudência sobre o seu conteúdo e alcance, é cláusula privativa dos contribuintes pleitear que essa modificação não repercuta no passado, pois os princípios da proteção da confiança e da irretroatividade são direitos fundamentais individuais que obrigam os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário observarem sempre que, por sua ação, haja modificação de regra previamente estabelecida (DERZI, 2009, p. 604).



Os efeitos *ex nunc* a serem aplicados em decisões que modifiquem a jurisprudência consolidada não é apenas uma forma de preservar a segurança jurídica que informa a doutrina dos precedentes, mas a própria credibilidade do tribunal que alterou o seu entendimento, já que os jurisdicionados se pautam naquilo que está consolidado. LUIS ROBERTO BARROSO faz essa ponderação ao analisar o fenômeno jurídico da modificação de jurisprudência no Supremo Tribunal Federal (2006, p. 275):

A ascensão doutrinária e normativa do precedente não o torna imutável. Mas impõe deferência e cautela na sua superação. Quando uma corte de justiça, notadamente o Supremo Tribunal Federal, toma a decisão grave de reverter uma jurisprudência consolidada, não pode nem deve fazê-lo com indiferença em relação à segurança jurídica, às expectativas de direito por ele próprio gerada, à boa-fé e à confiança dos jurisdicionados. Em situações como esta, é a própria credibilidade da mais alta corte que está em questão.

A preservação das situações consolidadas no passado, nos casos em que há modificação de jurisprudência em matéria tributária, também está atrelada ao fato de que os contribuintes possuíam uma relação de dependência para com o Estado, pois o ente estatal, a partir de atos de regulação e intervenção, pode se prevenir de uma contrariedade do sistema rapidamente, como, por exemplo, o aumento da carga tributária (DERZI, 2009, p. 605).

Caso a mutação constitucional em matéria tributária, por modificação de jurisprudência, acarretar em grave prejuízos às fazendas públicas, em regra, os princípios da proteção da confiança legítima, boa-fé e irretroatividade não são adequados para, normativamente, serem invocados pelo ente estatal, pois são limitações constitucionais ao poder de tributar, isto é, são limites à atuação da própria fazenda. Entretanto, como lembra MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

(...) a Constituição da República contém os instrumentos necessários, para proteger os fatos e atos pretéritos, se a alteração jurisprudencial surpreende o Ente estatal projetando-o em verdadeiro estado de necessidade administrativa. Estabelecida uma norma judicial durante anos, fielmente observada, a mudança repentina de entendimento, em detrimento do Fisco, não pode criar um dilema (cumprir a decisão judicial ou cumprir os deveres mais elementares de financiamento dos serviços públicos essenciais) com que se projetam as leis orçamentárias e de planejamento para o vazio (2009, p. 607).

Desse modo, deve-se observar que conteúdo constitucional, quando houver modificação de jurisprudência, será afetado, isto é, se são os princípios constitucionais que espelham os direitos fundamentais dos contribuintes e garantem que não serão surpreendidos com modificações repentinas do sistema tributário sem qualquer regra que assegure as

situações jurídicas consolidadas no passado e uma regra de transição que se projete ao futuro, para a realidade jurisprudencial modificada, ou, se são aqueles que orientam as ações do ente estatal, as quais poderão ser abruptamente afetadas pelo novo quadro normativo.

Como vimos acima, o ordenamento jurídico atual conta com uma disposição normativa específica para modulação de efeitos nesses casos, qual seja, o artigo 927, parágrafo terceiro, do Código de Processo Civil. Nesse caso, a modificação de jurisprudência poderia abarcar tanto a hipótese de mutação constitucional como a interpretação evolutiva, desde que identificadas razões de segurança jurídica e interesse social para tanto, o que será objeto do próximo subcapítulo.

### **2.3. Formas de interpretação da “Segurança Jurídica” e do “Excepcional Interesse Social” a partir da Constituição Federal brasileira**

Tanto a “Segurança Jurídica” como o “Excepcional Interesse Social” não possuem previsões textuais expressas sobre seus significados na Constituição. A definição dessas expressões deve ser derivada de outras ideais que sustentam o ordenamento jurídico. Nesse ponto, a tarefa do intérprete é buscar na Constituição o fundamento jurídico dessas expressões, de maneira a se refazer um percurso sobre o significado de tais expressões e suas dimensões de sentido, conteúdo e alcance.

Por se tratar de conceitos jurídicos de natureza aberta, a atividade do intérprete ganha bastante relevo para que os contornos de definição sobre determinada expressão possam ganhar concretude e alcançar os objetivos de estabilização quando da aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária.

Nessa seara, a segurança jurídica ganha bastante relevo pelo fato de que o sistema tributário nacional constitui um rol de limitações constitucionais ao poder de tributar que essencialmente derivam desse preceito, como é caso do princípio da irretroatividade das leis tributária para alcançar fatos geradores ocorridos no passado, bem como os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, todos prevista no artigo 150, inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”<sup>32</sup> da Carta Magna.

---

<sup>32</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - 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;

Tais direitos fundamentais dos contribuintes podem ser traduzidos como regras de cunho temporal que visam evitar surpresas, tanto em relação ao que está consolidado no passado, como em relação às futuras consequências do exercício das competências tributárias, de maneira que haja uma certeza, no tempo, de que o poder de tributar poderá extrair o patrimônio dos indivíduos em determinadas bases, alíquotas e fatos.

Por outro lado, o “excepcional interesse social” parece ter características mais difusas, não ligadas diretamente aos direitos individuais. Tal expressão se aproxima de direitos ligados a uma determinada coletividade, os quais visam proteger essencialmente aspectos da vida contemporânea necessários para o desenvolvimento igualitário.

Nesse sentido, a Constituição Federal trouxe no *caput* do artigo 6º a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, como direitos sociais, sendo tais direitos aparentemente os mais vinculados com a ideia de “excepcional interesse social”.

Vale dizer que, por se tratar de direitos essencialmente coletivos, na maioria das vezes a efetivação é vinculada a uma atuação estatal, a qual depende de recursos e bens para conseguir cumprir suas tarefas sociais. Como vimos no capítulo primeiro, esses direitos vieram na esteira do constitucionalismo social, o qual colocou o Estado na centralidade decisório da promoção desses direitos.

Por isso a vinculação direta ao direito tributário, na medida em que a arrecadação tributária é a válvula propulsora para que o Estado seja capaz de planejar e executar suas tarefas constitucionais visando às prestações positivas vinculados aos direitos sociais constitucionalmente consagrados.

Nesse capítulo, verificaremos as características da segurança jurídica e do excepcional interesse social que podem servir de guias para o intérprete das normas que instituíram a modulação de efeitos possam solucionar os casos submetidos ao seu crivo. Nesse particular, em razão do corte epistemológico do trabalho, nos interessa avaliar tais expressões para aplicação em matéria tributária, cotejando com as decisões relacionadas a essa matéria no âmbito do Supremo Tribunal Federal, as quais serão objeto de análise do capítulo 3.

### **2.3.1. Segurança Jurídica**

Segurança é uma palavra que remete a outras palavras como estabilidade, firmeza, garantia, confiança, previsão, e a ideias como ausência de incertezas, perigos, danos, ou ainda,

no seu aspecto subjetivo, tem o significado de autoconfiança, domínio, tranquilidade etc (HOUAISS; VILLAR, 2007, p. 2537). Todas essas palavras possuem sentidos em comuns, que contam com alto grau de subjetividade na determinação no seu significado quando são empregadas em um determinado contexto.

Nesse sentido, a ideia de segurança jurídica é inerente à própria ideia de direito enquanto um sistema de normas ordenado para regular condutas. Esse propósito primário do direito tem a ver com a ideia de que a regulação dessas condutas deve ser dotada de confiabilidade, calculabilidade e igualdade (MENKE, 2015, p. 112).

A segurança jurídica, nessa perspectiva, deriva da ideia de Estado de Direito, pois visa a estabilidade das relações jurídicas e a confiança na figura estatal como ente de pacificação social. O que marca o Estado de Direito é a sua passagem de uma concepção de direito pré-moderna, pautada na jurisprudência e na doutrina, para o monopólio do Estado como fonte de produção do Direito, momento em que nasce o “Estado Legislativo de Direito” com a afirmação irrestrita do princípio da legalidade (FERRAJOLI, 2006, p. 422/423).

Essa concepção de segurança jurídica pautada na ideia do Estado Legislativo de Direito, fundada na fonte de produção normativa do Estado e no corolário do princípio da legalidade, dá passagem para o modelo de Estado Constitucional de Direito, marcado pelo período subsequente à segunda guerra mundial, em que as constituições derivadas do modelo romano-germânico são rígidas, caracterizando a ideia de hierarquia e validade do Direito, e trazendo para o cerne da discussão o controle de constitucionalidade sobre as leis ordinárias (FERRAJOLI, 2006, p. 418).

A passagem para o Estado Constitucional de Direito coincide com um movimento social-econômico de modificação do sistema de produção, que passa de um estágio do capitalismo pesado, fundado em grandes estruturas e estabilidade duradoura, para um capitalismo leve, cuja fluidez das relações e a sua míngua são as marcas do novo modo de produção, o que invariavelmente implica em certa imprevisibilidade das relações humanas (BAUMAN, 2001, p. 160).

A ideia de segurança jurídica se insere nesse novo contexto do pensamento jurídico positivista que reconhece a incapacidade dos métodos tradicionais de interpretação como formas de captar o significado de expressões de cunho abstrato nessa quadra histórica diferente do século XIX, da ideia antiga de Estado Legislativo de Direito, o que demanda um aprofundamento da hermenêutica jurídica, argumentação e a ponderação para solução de casos concretos (FRANCISCO, 2012, p. 75).

A Constituição Federal de 1988, marcada pelo atual positivismo, traz no *caput* do

artigo 5º a palavra segurança em conjunto das palavras vida, liberdade, igualdade e propriedade. Como se trata de dispositivo incluído do capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, a expressão segurança, nesse contexto, *a priori*, está vinculada à segurança física do cidadão. Com efeito, o mesmo artigo 5º traz outras regras que visam expandir o significado de segurança contido no caput, como a previsão relativa à irretroatividade das leis, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

HUMBERTO ÁVILA coloca a compreensão da segurança jurídica em quatro dimensões específicas, que criam diversas possibilidades de significação. Pode-se entender segurança jurídica como um elemento estrutural do próprio direito, isto é, um dado condicionante da própria possibilidade de existência de um ordenamento jurídico, que tem imanente a ideia de certeza do direito no seu próprio pressuposto de sistema de normas de dever-ser (ÁVILA, 2014, p. 121).

Ainda, a segurança jurídica pode estar inserida num contexto fático, referindo-se a uma determinada situação identificável no mundo real, de maneira que seja possível alguém prever concretamente quais são as consequências jurídicas decorrentes de determinados fatos fenomênicos (ÁVILA, 2014, p. 122).

Também é possível entender a segurança jurídica numa concepção axiológica, implicando em uma dimensão de estado desejável das coisas por razões políticas, econômicas, sociais e culturais, que não tem como pressuposto uma imposição normativa de regra, visando, em suma, um ideal como a justiça ou o próprio direito numa acepção valorativa (ÁVILA, 2014, p. 123).

A segurança jurídica pode, ainda, ser vista como uma norma jurídica que pode estabelecer prescrições normativas permissivas, proibitivas ou obrigatórias, não remetendo a ideia de possibilidade de previsão subjetiva das consequências, mas adotando um conteúdo normativo, inserido no direito positivo, que determina a realização da ideia de previsibilidade na sua máxima efetividade (ÁVILA, 2014, p. 124).

Buscando dar uma compreensão jurídica sobre o significado da expressão “Segurança Jurídica” aplicada ao direito tributário, o autor racionaliza os possíveis significados da expressão a partir da cognoscibilidade, calculabilidade e controlabilidade, de maneira a abarcar uma centralidade conceitual que ainda assim dependem de muitos conteúdos abstratos para sua definição. Para HUMBERTO ÁVILA, o conceito de segurança jurídico-tributária poderá ser definido como:

(...) uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário

a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro (2014, 296/297).

Não se descarta do fato de que o princípio da segurança jurídica é algo unívoco, do qual deriva o princípio segurança jurídico-tributária, mais setorial em razão das limitações constitucionais ao poder de tributar, criando dimensões temporais específicas, como o princípio da irretroatividade das leis tributárias prevista no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, ou propriamente formais e materiais, como o princípio da legalidade, que tem por objeto assegurar que somente por meio de lei seja majorado um tributo (art. 150, I da CF), ou ainda, por meio dos princípios da anterioridade anual ou nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”), os quais visam privar o contribuinte de surpresas relacionadas às mudanças no critério quantitativo da regra matriz de incidência.

Justamente pelo fato de estar intimamente ligado às limitações constitucionais ao poder de tributar é que se permite concluir, em primeiro lugar, que a segurança jurídico-tributária é um princípio protetor do contribuinte, impondo um ônus argumentativo elevado caso seja posto em conflito com outros princípios de igual valia. Isso também se deve ao fato de que os bens jurídicos tutelados do ponto de vista da obrigação tributária serem quase sempre a liberdade, a propriedade e o patrimônio, os quais reclamam um dever de proteção muito mais profundo dado o caráter de direitos fundamentais enraizado no ordenamento jurídico (ÁVILA, 2014, p. 295).

A sua aplicação em um determinado caso concreto, buscando atingir o fato jurídico-tributário no mundo fenomênico, busca dar maior estabilidade e coerência ao sistema, no sentido de que determinada situação será estabilizada nos moldes estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Nesse sentido, podemos dizer que o princípio da segurança jurídica em matéria tributária possui efeito *boomerangue*, isto é, ao determinar a estabilidade, calculabilidade e confiabilidade do sistema tributário dada a sua aplicação no caso concreto, ele retorna ao sistema fazendo prevalecer o princípio do Estado de Direito, de maneira a atribuir coerência e integridade normativa. E tal concepção, em teoria, não se restringe a matéria tributária, na medida em que o princípio da segurança jurídica é base de qualquer sistema normativo.

Dito de outro modo, ao mesmo tempo em que sua incidência em determinado caso concreto gera previsibilidade, confiabilidade e calculabilidade, sua aplicação reafirma a força

normativa do sistema enquanto um ordenamento jurídico de princípios e regras devidamente estruturados.

Por essa razão é que, segundo a concepção de HUMBERTO ÁVILA, não há que se falar em conflito entre princípio da segurança jurídica e outros princípios que informam o sistema, na medida em que o princípio da segurança jurídica está elevado a outra categoria de espécie de princípio no sistema, funcionando como um diapasão para as demais normas jurídicas, sejam quais forem suas categoriais. Isto é, enquanto os outros princípios do sistema têm uma dimensão de eficácia *prima facie*, dado a sua aplicabilidade direta ao caso concreto, com um possível potencial de restrição se colidir com outros princípios, o princípio da segurança jurídica tem uma função estruturante primária, prévia a essas categorias de princípios, de maneira a da integridade ao sistema. Nos dizeres de HUMBERTO ÁVILA (2014, p. 675):

Essa unidade se revela, precisamente, no fato de que o princípio da segurança jurídica, ao contrário dos outros princípios, que vertem diretamente sobre a realidade fática, verte sobre a realidade jurídica, que por sua vez, irradia os seus efeitos sobre uma realidade jurídica. Sendo assim, algumas perguntas, que são postas a respeito de outros princípios, não fazem sentido quando direcionadas ao princípio da segurança jurídica. As qualificações eficaciais, como *prima facie* ou *pro tanto*, são respostas para princípios que entram, direta e horizontalmente, em conflito e correm o risco de perder a sua eficácia ou de tê-la restringida. No entanto, porque o princípio da segurança jurídica é uma norma que institui condições estruturais para o funcionamento de outras normas, inapropriado utilizar a mesma nomenclatura para qualificar a sua força normativa. Desse modo, continuar indagando a respeito da existência da segurança jurídica é como tentar procurar pela resposta certa para a pergunta errada. O princípio da segurança jurídica, insista-se, não está no mesmo plano dos outros princípios e das outras regras cuja validade ele funda e cuja eficácia ele instrumentaliza. Com permissão para nova metáfora, enquanto os princípios são luz, o princípio da segurança jurídica é a energia sem a qual a luz não é produzida. A iluminação pode ser produzida em uma ou em outra direção, para clarear este ou aquele objeto, com este ou aquele propósito, mas, sem que haja energia, luz nenhuma existirá.

A partir dessa perspectiva, para o referido autor, o princípio da segurança jurídica se insere como um limite máximo estruturante, imanente ao próprio sistema jurídico, não havendo possibilidade deontológica de promover um conflito entre esse princípio e os demais inseridos no ordenamento. É importante repisar que em matéria tributária o princípio da segurança jurídica é plasmado de modo mais acentuado, na medida em que as limitações ao poder de tributar são constituídas por princípios como legalidade, irretroatividade e anterioridade, os quais derivam diretamente da segurança jurídica, na medida em que buscam dar certeza, previsibilidade e calculabilidade à repercussão jurídica dos fenômenos decorrentes da imposição tributária.

Considerando essa força estruturante primária exercida pela segurança jurídica, é possível afirmar que a sua função tem uma característica de complementaridade, encerrando a aplicação e interpretação de outros princípios contidos no ordenamento. Podemos assim dizer que a segurança jurídica se relaciona, por exemplo, com os princípios da ordem social, de maneira a ser um mecanismo assecuratório do mínimo existencial e até mesma da manutenção das condições materiais que permitem a fruição desses direitos (ÁVILA, 2014, p. 674).

O Supremo Tribunal Federal, em alguma medida, já incorporou essa interpretação do princípio da segurança nos casos de mudanças de regras de editais de concursos públicos, inclusive, no tocante ao número de vagas disponíveis, momento em que se entendeu que a administração pública, sob o pálio da boa-fé que deve orientar atuação, deve respeito incondicional às regras de edital de concurso, pois isso “decorre de um necessário e incondicional respeito à segurança jurídica como princípio do Estado de Direito. Tem-se, aqui, o princípio da segurança jurídica como princípio de proteção à confiança”.<sup>33</sup>

Essa posição edificante do princípio da segurança jurídica como corolário do Estado de Direito, e em última instância, valor existencial do sistema jurídico, do ponto de vista formal, não está isenta de críticas.

A partir da evolução do conceito de Estado de Direito como elemento significante do conteúdo do princípio da segurança jurídica, as Constituições advindas do pós-guerra, em especial, a Constituição brasileira, cujo objeto deste trabalho está intrinsecamente conectado, aquilatou ao Estado de Direito o perfil democrático, de modo a não se restringir ao conteúdo formalista da segurança. Essa tônica traz uma elevação da concepção de segurança jurídica nas relações juspublicistas, nas quais se encontram as relações jurídico-tributárias, a fim de trazer a efetivação desse princípio como forma de garantir a igualdade e a efetividade dos direitos fundamentais, como reflete HELENO TAVEIRA TORRES (2012, p. 30/31):

No Estado Democrático de Direito a segurança jurídica perde essa característica formalista, restrita à mera determinação do conteúdo jurídico aplicável ou de cálculo das relações formais, para servir também à proteção da igualdade ou justiça na tributação e à efetividade de direitos fundamentais, bem como à proteção das expectativas de confiança legítima.

Nesse novo programa hermenêutico, a segurança jurídica já não se caracteriza, pois, como simples decorrência do conceito ou princípio do Estado de Direito. É certo que a função do ordenamento jurídico é precipuamente aquela de garantir previsibilidade e de permitir que as relações jurídicas sejam desempenhadas com o máximo de garantias de preservação e proteção jurídica. Contudo, os conflitos resultantes da ambiguidade da legislação, das incertezas que são fruto de uma legislação complexa, confusa, repleta de conceitos indeterminados, múltiplas formas de conflitos normativos, tanto de regras quanto de princípios, têm afetado as garantias de

---

<sup>33</sup> RE 598.099, rel. min. Gilmar Mendes, j. 10-8-2011, P, *DJE* de 3-10-2011, Tema 161.



previsibilidade do sistema tributário, a imparcialidade dos julgamentos e servido como estímulo ao arbítrio e a todo tipo de descumprimento da Constituição e das lei por autoridades públicas, aqui e alhures.

Em princípio, do ponto de vista objetivo, HELENO TAVEIRA TORRES também concorda com a ideia de segurança jurídica é elemento imanente ao ordenamento jurídico, e que, subjetivamente, a sua função é a proteção das expectativas legítimas dos sujeitos de direito em relação à produção de conteúdo e atos de aplicação das normas jurídicas (2012, p. 33). Entretanto, a reflexão do referido autor distingue da posição de HUMBERTO ÁVILA quanto aos destinatários do princípio da segurança jurídica.

Como foi visto acima, HUMBERTO ÁVILA entende que a aplicação do princípio da segurança jurídica em matéria tributária, *prima facie*, tem como destinatário o contribuinte, haja vista a cláusulas principiológicas da legalidade, irretroatividade e anterioridade, os quais derivam diretamente da segurança jurídica e estão contempladas no texto constitucional, na parte das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais tem por função garantir aos contribuintes que a competência tributária será exercida naqueles limites. Isto é, o princípio da segurança jurídica, nessa perspectiva, é um elemento do ordenamento jurídico que estrutura a aplicação de outros princípios constitucionais setoriais, sendo que, no sistema constitucional tributário, tais princípios deveriam ser lidos como verdadeiras barreiras de contenção da ação estatal arrecadatória contra o indivíduo. Daí a razão pela qual a Constituição Federal adota o título “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. Nessa acepção, portanto, o princípio da segurança jurídica em matéria tributária deverá dar previsibilidade e certeza quanto à aplicação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

HELENO TAVEIRA TORRES defende que, em primeiro lugar, o princípio da segurança jurídica é uma garantia de direito fundamental dos particulares, e que, portanto, a sua aplicação deve ser buscar a maximização da efetividade dos direitos fundamentais dos sujeitos que são destinatários das normas tributárias. Por essa razão, o princípio da segurança jurídica em Direito Tributário deve ser submisso ao texto constitucional, o qual tem um conjunto de princípios que anunciam um garantismo tributário (TORRES, 2012, p.405). Por isso que, na orbita constitucional brasileira, *prima facie*, o garantismo tributário do Estado Democrático de Direito não permite que os contribuintes fiquem em estado de sujeição permanente, perante o fisco, a fim de que sejam tributados aleatoriamente sob a justificativa de que o interesse da coletividade se impõe indistintamente (TORRES, 2012, p. 406). É claro que essa reflexão significa dizer que a sujeição tributária visa privilegiar o interesse público, mas não sem observar sistema de garantias constitucionais que amparam o contribuinte nessa

relação, o que, em última instância, quando afirmados, faz transparecer a segurança jurídica inerente ao sistema. Entretanto, HELENO TAVEIRA TORRES entende que o princípio da segurança jurídica pode ser invocado também pelo Estado, pois a confiabilidade e a certeza, significados da segurança jurídica, envolvem posturas institucionais do Estado Democrático de Direito, cujos destinatários são todos aqueles insertos na ordem constitucional (2012, p. 33/35):

(...) a segurança jurídica constitucional pode ser tanto um princípio reclamado pelo Estado quanto pelos indivíduos, a depender das relações intersubjetivas instauradas. Admite-se a arguição do princípio da segurança jurídica como perfeitamente aplicável aos entes estatais nas relações entre unidades do federalismo, entre Estados na comunidade internacional ou, no caso das relações contratuais, ainda que uma ou mais destas sejam particulares, pois a confiabilidade e certeza protegem tanto o Estado quanto os cidadão e empresas.

(...) a segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário deve propiciar elevado grau de confiança legítima não somente quanto à forma ou aos efeitos da legalidade, mas também quanto à substância dos critérios adotados para efetivação de outros princípios, imunidade, garantia e competências, inclusive aqueles pertinentes ao subsistema de justiça tributária (...)

Nisso consiste o regime de segurança jurídica sistêmica inerente ao Estado Democrático de Direito aplicado à matéria tributária, um sistema de confiabilidade e efetividade de direitos e garantias dos contribuintes e do próprio Estado, a depender do tipo de relação jurídica instaurada.

Essa constatação da posição de HELENO TAVEIRA TORRES está vinculada à metodologia utilizada em sua obra *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*, a qual, originalmente, foi proposta em tese para o concurso de Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Como proposta metodológica, o autor se valeu do positivismo jurídico metódico-axiológico, partindo da premissa de que o ordenamento jurídico é um sistema de valores jurídicos, definidos por regras, fins e princípios, necessários para garantir a amplitude textual institucionalmente consagrada na Constituição Federal, de maneira que a reflexão sistêmica de tais valores em face de outros sistemas, como o social, por exemplo, possam constituir a normas jurídicas válidas com escopo de maximizar os princípios e garantias constitucionais em suas mais variadas possibilidades (TORRES, 2012, p. 36).

Essa metodologia visa apontar para a constituição de um campo de análise do princípio da segurança jurídica a partir da dogmática jurídica, sem, contudo, deixar de se apropriar de relações zetéticas do repertório constitucional.<sup>34</sup> Daí a busca na obra do referido autor por referências constitucionais históricas e teóricas dos modelos de Constituição, sem

---

<sup>34</sup> Para definição de dogmática, zetética e repertório, ver: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

prejuízo da apreciação do texto constitucional brasileiro em seu sentido dogmático, o qual é ponto de partida para qualquer definição do conteúdo e alcance do princípio da segurança jurídica, assim entendido como um princípio-garantia de todos os interpretes e destinatários do sistema constitucional tributário, que, em última análise, visa garantir valores como estabilidade, normalidade e justiça, sendo a sua invocação prioritária como direito subjetivo fundamental, nos casos em que as autoridades públicas prejudiquem autoritariamente a esfera particular (TORRES, 2012, p. 37).

Isso, entretanto, não cria um absolutismo principiológico imune a qualquer circunstância que conflite com valores igualmente caros ao texto constitucional. Nesse sentido, a divergência da obra de HELENO TAVEIRA TORRES para com a obra de HUMBERTO ÁVILA, *Teoria da Segurança Jurídica*, a qual também foi apresentada como tese no mesmo concurso para Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e saiu vencedora, é um contraponto muito relevante para situarmos a debate jurídico acerca da problemática na conceptualização do conteúdo, sentido e alcance do princípio da segurança jurídica. Particularmente, a divergência que se entende instalada entre as duas obras está no absolutismo do princípio da segurança jurídica, pois enquanto uma analisa o princípio da segurança com apelo mais dogmático e estruturante do sistema constitucional, considerando-o como condição de possibilidade para o ordenamento jurídico, não sendo possível, a priori, sua relativização com outros princípios, a outra faz uma análise mais ampla, na medida em que coloca o princípio da segurança jurídica como condição de possibilidade para o Estado Democrático de Direito, razão pela qual entende ser possível a sua relativização com outros princípios, sempre, entretanto, com o escopo definido da efetividade dos direitos e garantias fundamentais.

Em qualquer uma das vertentes, a consideração holística do princípio da segurança jurídica no sistema constitucional brasileiro parece demandar uma hierarquização quando da sua relativização pelo intérprete, pois, *prima facie*, o princípio da segurança jurídica, tanto no contexto histórico-evolutivo de sua interpretação quanto na relevância de seu conteúdo normativo, inspira uma aplicação em favor dos indivíduos prioritariamente (NETTO, 2015, p. 186).

Nesse sentido, a segurança jurídica não visa proteger razões invocadas pelo Estado, já que é o próprio Estado o editor de normas que posteriormente podem ser invalidadas, no contexto do controle de inconstitucionalidade que chama a atenção para o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária. Com efeito, é o próprio Estado, agente produtor normativo, que emana determinado conteúdo legislativo, no exercício da competência

constitucional tributária, a qual, em última instância, lhe foi outorgada no exercício do Poder Constituinte originário, expressão máxima da vontade popular, o que implica dizer que a invocação da segurança jurídica, quando do agir contra o texto constitucional, deve percorrer um longo caminho para superar o déficit democrático que uma decisão manipulativa no tempo imporá ao ente tributante. Dito isso, não se está a dizer que o princípio da segurança jurídica jamais poderá ser invocado pelo ente estatal com a finalidade de salvaguardar situações jurídicas abarcadas pelos direitos e garantias fundamentais em âmbito coletivo. Entretanto, é necessário, ao nosso ver, superar o ônus contramajoritário, no que concerne a deixar de devolver valores recolhidos a título de tributo declarado inconstitucional, demonstrando que, no contexto fático-jurídico específico, o princípio da segurança jurídica deve ser pesado a favor de uma coletividade para garantir a não ruptura do tecido constitucional que envolve os princípios fundamentais consagrados na Constituição. Demonstrar não significa a exposição de razões encadeando conteúdos normativos que, dentro do sistema hierarquizado, podem forçar uma interpretação para garantir ao ente estatal a preservação dos efeitos da inconstitucionalidade. Do contrário, é comprovar, por todos os meios disponíveis, que aquela decisão trará fortes impactos para a eficácia normativa da Constituição, no que se refere a promoção de seus princípios e objetivos fundamentais encartados nos artigos 1º e 3º da Carta Magna.

Por essa razão, a democratização do debate constitucional, no controle de constitucionalidade em matéria tributária, deve ser almejada, sendo relevante e decisiva a utilização dos mecanismos processuais de produção de provas, como a confecção de relatórios demonstrando impactos fiscais pelas partes, por órgãos de estados ou organizações da sociedade civil interessadas na questão, na qualidade de *amicus curiae*, e até mesmo a promoção de audiências públicas para que a questão possa ser debatida (MAGALHÃES, 2017, p. 191). Nesse contexto, é preciso estar atento para eventuais excessos e equívocos cometidos por aqueles que estão buscando demonstrar qual é a forma mais adequada para a preservação da segurança jurídica, pois a abertura de qualquer possibilidade manipulativa da decisão do controle de inconstitucionalidade, em favor do ente estatal, poderá levar o Poder Judiciário a cancelar decisões que atacam meramente razões de governo, casuísticas, cujo impacto orçamentário – que qualquer decisão de declaração de inconstitucionalidade de conteúdo material tributário possui – será motivo para desconstruir a regra do controle de constitucionalidade, qual seja, a invalidação de todas as relações jurídicas constituídas sob a égide da norma inconstitucional, de modo a atingir direitos fundamentais consagrados pelo texto constitucional. É importante esclarecer que não se está pregando o fim da função

contramajoritária da jurisdição constitucional, pois, no caso brasileiro, isso é inerente a própria competência constitucional do Supremo Tribunal Federal, o qual “tem a obrigação de preservar a atuação contramajoritária a fim de assegurar a preservação dos direitos fundamentais e das minorias, mesmo quando tal atuação possa contrariar aparente vontade da maioria da população” (NERY JUNIOR, ANDRADE NERY, 2019, p. 980). Entretanto, por exemplo, em casos que envolvam a declaração de inconstitucionalidade de um tributo por violação as limitações constitucionais ao poder de tributar, momento em que, *a priori*, a jurisdição constitucional cumprirá a sua função de guardião dos direitos fundamentais dos contribuintes que tiverem a imposição tributária inconstitucional investida contra o seu patrimonial, o ônus argumentativo deve ser imposto a corte em nível elevado, quando da modulação de efeitos em matéria tributária, por critérios de segurança jurídica, a fim de mitigar os efeitos *ex tunc* em determinada situação e deixar de recompor o patrimônio daqueles lesados, na medida em que tal decisão será *sui generis* do ponto de vista da função clássica, sendo certo que nesse caso, dividir essa tarefa com os demais atores sociais que participam do processo de tomada de decisão para ser medida interessante para buscar legitimar tal postura.

Essa reflexão sobre o significado da expressão “segurança jurídica” demonstra que existem balizas interpretativas que não podem ser desconsideradas, como a função de proteção sistêmica do princípio e a função proteção dos direitos fundamentais, de modo que a modulação de efeitos, justificada por razões de segurança jurídica, não é um instituto discricionário a ser utilizado pelo seu intérprete.

### **2.3.2. Excepcional interesse social**

A ideia de “excepcional interesse social” não é tratada vigorosamente pela doutrina como foi a segurança jurídica, cuja origem, conforme vimos no último subcapítulo, remonta aos debates de caracterização da própria ideia de Estado de Direito.

A imprecisão polissêmica do significado dessa expressão dificulta a tarefa do intérprete de atribuir um significado jurídico calcado em lógica cartesiana para sua compreensão analítica. Essa dificuldade semântica faz com que os intérpretes da expressão realizem aproximações conceituais com outros institutos jurídicos que estão, em alguma medida, próximos. Nesse sentido, essa insegurança da linguagem levou à aproximação dos trabalhos acadêmicos à ideia de interesse público (PEREZ, 2013. p. 214), como uma forma de escapar da difícil tarefa de dar um significado ao “excepcional interesse social”.

O interesse público parece derivar da ideia de Estado Democrático e Social de Direito, pois ao lado das garantias individuais espelhadas no princípio do Estado de Direito, em sua acepção pela segurança jurídica, também repousam outros princípios e normas que dependem da ação estatal para sua consecução. De modo que, sendo tais ações estatais impossibilitadas no seu mister de realização da própria Constituição, em tese poderia haver um interesse público corrente afetado (PEREZ, 2013. p. 223).

O interesse público pode ser dividido em duas categorias, sendo o interesse público primário, como aquele em que a administração pública deve direcionar toda sua funcionalidade para o interesse primário da administração, que é a consecução do bem comum, e o interesse público secundário, cujo escopo trata de questões imediatas do próprio aparato da administração, que geralmente são interesses fazendários relacionados ao desenvolvimento do erário (NOHARA, 2018, p. 60).

O problema novamente estaria conectado a possibilidade de significados atraindo a concepção da expressão “interesse público”, o que remanesce na expressão “excepcional interesse social”. A diferença é que “interesse público” é um conceito trabalhado a muito tempo pelo direito, em especial, no âmbito do direito administrativo.

De maneira geral, o interesse público está conectado ao surgimento do Estado de Direito. Isto é, se o Estado de Direito é um atributo organizacional para manter a estabilidade, ele deve manter para todos. Portanto, a ideia de que as organizações politicamente organizadas devem dar prevalência ao interesse público em detrimento do interesse privado é justamente para manter em pé o pacto estatal, isto é, alinhar estratégias estatais que garantam, em princípio, interesses coletivos, sem, contudo, deixar de garantir interesses individuais. Por isso que, a partir dessa acepção, “só há interesse público, no sentido de interesse do ente estatal personalizado, se tal interesse for também necessariamente um interesse social, de modo que nenhum ato administrativo, de governo, ou normativo, deve corresponder a um fim em si mesmo, sob pena de nulidade” (NETTO, 2015, p. 189).

O problema nessa seara também se remete ao fato de que não há medida específica expressamente descrita na Constituição ou legislação para afastar um determinado interesse privado, limitando direitos fundamentais, por exemplo, para favorecer interesse público. Nesses casos, os critérios de razoabilidade e proporcionalidade são invocados para dirimir o conflito entre público e privado, de maneira a equilibrar as perdas e ganhos existentes nessas esferas. Outro problema é o fato de que essa dicotomia, à luz do Estado Constitucional, não faz mais sentido, tendo em vista que o poder público não está apenas subordinado à legalidade formal, mas pela legalidade substancial que vincula o seu exercício à garantia dos direitos

fundamentais e à dignidade da pessoa humana (ABBOUD, 2019, 740).

Convém lembrar que o interesse público muitas vezes pode ser invocado de maneira autoritária, a fim de legitimar ações desmedidas, contrárias aos direitos fundamentais, para manter projetos de poder que influenciam diretamente a atuação do poder estatal. IRENE PATRÍCIA NOHARA adverte para as experiências históricas que invocaram o interesse público para legitimar ações estatais autoritárias e descompromissadas com o interesse geral da sociedade:

(...) é importante que a categoria também não se afaste demasiadamente daquilo que a sociedade em um determinado tempo valora como interesse geral, para evitar que a positivação de regras do ordenamento seja feita sem o mínimo de consenso social. Inúmeros regimes autoritários fizeram uso de cláusulas gerais, do tipo “interesse público” ou “proteção da segurança nacional” para impor decisões que eram reiteradamente tomadas “de cima para baixo” e que, por diversas ocasiões, não refletiam os anseios da coletividade (2018, p. 64).

Por isso que a máxima de que interesse público sempre deve prevalecer sobre o particular deve ser invocada com muita cautela, sob pena incorrer em equívocos relacionados à prevalência sobre os direitos fundamentais. Como, no Estado Constitucional, os direitos fundamentais são constitutivos tanto para os indivíduos, em oposição a eventual abuso do ente estatal, como para a sociedade, em oposição a outros particulares, em última análise, os direitos fundamentais se entrelaçam com interesses públicos e privados, de maneira que uma violação à direito fundamental impactará em prejuízo ao interesse público (ABBOUD, 2019, p. 742).

Em sentido convergente à constatação sobre os fatos históricos, LENIO LUIZ STRECK e GEORGES ABBOUD fazem crítica mordaz à aproximação conceitual entre interesse público e interesse social no caso da modulação de efeitos:

A modulação dos efeitos pode ser fundada em interesse social, mas não no interesse público. Essa possibilidade não é admitida apenas em razão da existência de previsão legislativa para a modulação embasada no interesse social, ela se coaduna com a concepção que conferimos à modulação de efeitos como um instrumento para preservação de direitos fundamentais. Nesse contexto, a modulação deve ocorrer para amparar e conferir maior tutela e proteção a sociedade civil, ao passo que o interesse público novamente nos remete a uma doutrina que subjuga a sociedade (autonomia social) (2017, p 1.246/1.247).

Como já abordado no capítulo 1 do presente trabalho, a Constituição de 1988 foi formada em um contexto pós-autoritário que deu ao texto constitucional um caráter garantista, relacionado aos direitos fundamentais, e compromissário, do ponto de vista dos direitos

sociais, os quais promovem, ao fim, o núcleo essencial dos princípios constitucionais fundamentais, como a dignidade da pessoa humana e o Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, a aproximação conceitual entre interesse público e interesse social parece equivocada, na medida em que o interesse social é mais amplo e visa, ao fim, promover direitos fundamentais em uma acepção coletiva.

A Constituição Federal utiliza a expressão “interesse social” com fulcro especial na tutela dos direitos fundamentais previstos no artigo 5º, inciso XXIV, e artigo 184, no que se refere à desapropriação, e artigo 5º, incisos XXIX, para tratar da proteção à propriedade industrial, e LX, para enunciar a hipótese de restrição da publicidade dos atos processuais<sup>35</sup>, o que demonstra, a partir do *locus* no texto constitucional, que o conceito não está empregado ao interesse da administração pública ou às razões de Estado, mas aos interesses dos civis e da sociedade (ALMEIDA, 2018, p. 146), corroborando com as críticas e cautelas acima.

A modulação de efeitos em matéria tributária, quando justificada a partir da expressão “excepcional interesse social”, deverá demonstrar que o interesse social específico, no caso, o prejuízo da arrecadação, causará danos gravíssimos ao erário que prejudicarão a execução de tarefas públicas vinculadas a promoção de algum direito fundamental.

Isto é, não basta alegar genericamente que suposta perda de arrecadação causará danos irreversíveis. Faz-se necessário comprovar, a partir da demonstração de dados e estudos analíticos que há uma correlação direta entre os efeitos da decisão que declara eventual inconstitucionalidade de uma exação tributária e o retrocesso social irreversível que implica na restrição de direitos fundamentais.

Essa comprovação robusta está justamente vinculada a não banalização do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária. Sendo regra a não modulação, isto é, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, o “excepcional interesse social” é fundamentalmente uma regra de exceção, que deve ser maneja dentro da relevância e do

---

<sup>35</sup> 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:

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais privilégio temporário para sua utilização, bem como proteção às criações industriais, à propriedade das marcas, aos nomes de empresas e a outros signos distintivos, tendo em vista o interesse social e o desenvolvimento tecnológico e econômico do País;

LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem;

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.



caráter extraordinário de determinado caso.

O uso indiscriminado do instituto poderá estimular a criação de exações tributárias inconstitucionais recorrentes, de modo a gerar um efeito arrecadatário positivo sem qualquer receio de ter que devolver tais valores no futuro (ABBOUD, 2019, p. 750). SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ao analisar o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, traz essa ênfase em sua crítica para o debate e prenuncia a existência de efeitos sintomáticos para a manutenção do sistema:

(...) não se pode nunca, no Estado Democrático de Direito, confundir o interesse público com os quereres da Fazenda Pública. Quando isso acontece – há lugares em que o fenômeno ocorre sistematicamente – dois efeitos deletérios prontamente instalam-se: por primeiro o Estado, ao livrar-se dos efeitos financeiros negativos de suas transgressões, vê-se incentivado a reiterá-las, certo de proteção que lhe é dispensada pela Suprema Corte. Em segundo lugar, os princípios da confiança na lei e da segurança jurídica dos jurisdicionados sofrem abalos irrecuperáveis, afetando o ambiente de negócios, já que o tributo está intimamente ligado à economia (2016, p. 211).

Por isso que, ao longo da jurisprudência do STF relacionada a modulação de efeitos em matéria tributária, como se verá no próximo capítulo, a Corte pouco utiliza o “excepcional interesse social” para justificar as decisões de aplicação da modulação de efeitos.

Esse freio que o próprio STF tem colocado na utilização do instituto em matéria tributária, a partir da justificativa pelo “excepcional interesse social”, aparenta ser pelo fato de que a imprecisão semântica do termo dificulta essencialmente a aplicação do instituto. ANA PAULA ÁVILA faz crítica contundente a essa parte do dispositivo autorizador da modulação temporal dos efeitos, afirmando que a sua imprecisão semântica fere, em essência, a própria segurança jurídica, pois não há nenhum mecanismo de assegurar a previsibilidade e certeza de aplicação dada a sua fluidez, sendo essa parte do dispositivo inconstitucional (2009, p. 166). Apesar de compreender, não fazemos coro à essa crítica, pois a mesma justificativa de imprecisão semântica pode ser feita em relação às expressões “segurança jurídica”, “boa-fé objetiva” ou “proteção confiança legítima”, as quais também fazem parte da estrutura normativa do instituto da modulação de efeito, o que, em tese, poderia mortificar a sua existência. Não nos parece esse o caminho, já que tanto a segurança jurídica como o interesse social, objeto deste subcapítulo, como razões para justificar a modulação de efeitos, visam a promoção dos direitos fundamentais, seja em âmbito particular ou coletivo.

Nesse sentido, é possível alinhar que, se o problema para aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, socorrendo-se do “excepcional interesse social”, tenha dificuldades pela sua textura amplamente aberta, não nos parece que a equiparação ao

conceito de interesse público seja ideal, dado que também é vinculado a grande carga de imprecisão. A vantagem do “interesse público” é que tanto doutrina como jurisprudência têm tratado a extração do conteúdo normativo dessa expressão por muito tempo, revelando certos *standards* interpretativos que auxiliam a compreensão.

Ao nosso ver, porém, há dois problemas da equiparação conceitual nesse caso. Em primeiro lugar, há uma diferença essencial entre as expressões “interesse público” e “excepcional interesse social”, já que a primeira possui uma gradação mais atrelada ao interesse estatal para manutenção do aparato administrativo público ou a ideia de bem comum em abstrato, enquanto a segunda é mais específica, dado o caráter excepcional, de maneira que não trata de um bem comum em abstrato, mas sim de um nicho específico social que poderá ser afetado por eventual decisão que declarar a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo com a restrição de direitos fundamentais.

Exemplo clássico das obras que tratam do instituto da modulação de efeitos é a declaração de inconstitucionalidade de uma lei que instituiu um município, o qual já conta com população estabelecida, ruas pavimentadas, sistemas de serviços públicos, representatividade política e toda a estrutura de burocracia administrativa necessária para execução de políticas públicas e de governo. Os efeitos *ex tunc* de uma declaração de inconstitucionalidade, nesse moldes, acarretaria em restrições à direitos fundamentais praticamente irreversíveis, na medida em que, na prática, dever-se-ia acabar com toda a estrutura acima mencionada, o que clama por um “excepcional interesse social” de manter os efeitos dessa norma a fim de inibir um retrocesso praticamente impossível de se mensurar, mas evidentemente danoso ao seio social daquele município. É claro que nesse exemplo acima existe um interesse público. Porém, ele não é abstrato, pois tem como alvo um determinado público e uma situação específica localizada no tempo e espaço que a torna excepcional.

Nesse sentido, GEORGES ABBOUD aponta que a modulação de efeitos não pode ser justificada a partir do interesse público e faz crítica sobre as consequências de eventual adoção dessa justificativa:

Em nossa concepção, a modulação de efeitos pode ser fundada em interesse social, mas não no interesse público. Essa possibilidade não é admitida apenas em razão da existência de previsão legal para a modulação embasada no interesse social, ela se coaduna com a concepção que conferimos à modulação de efeitos como preservação dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, a modulação deve ocorrer para amparar e conferir maior tutela e proteção para a sociedade civil, ao passo que o interesse público novamente nos remete a uma doutrina estatalista que subjuga a sociedade (autonomia social). Daí

que a modulação fundada no interesse social somente poderá ocorrer a partir da explicitação de que direitos fundamentais da sociedade serão privilegiados em razão do controle dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade (2019, p. 751).

O segundo problema da equiparação entre “interesse público” e “excepcional interesse social” a própria dificuldade legislativa de equiparar textos analiticamente diferentes para serem semanticamente iguais. Nesse ponto, seria como dizer que o legislador disse que aquilo que é excepcional, seria geral e abstrato, e, portanto, interesse público. Logo, seria atribuído ao caráter excepcional o conceito mandatório geral relacionado a supremacia do interesse público sobre o privado, de maneira que avançaria para além do sentido do conteúdo normativo a ser extraído, numa tentativa de reconfigurando algo que o legislador teria feito de maneira não adequada.

Nesse particular, entendemos que a tal alteração conceitual seria profunda, imprecisa e antidemocrática, pois seria alterar o texto da lei sem o devido processo legislativo para tanto, o que, em última instância, poderia ser tratado como um caso de ativismo judicial.

Além disso, em matéria tributária, poderia levar adoção de argumentos consequentialistas de cunho financeiro e econômico sem qualquer vinculação normativa aos direitos fundamentais. Avaliando a modulação de efeitos a partir do consequentialismo, entendemos que para interpretar o “excepcional interesse social”, é preciso analisar o contexto fático em que se pretende aplicar a modulação de efeitos, quais normas jurídicas que compõem o ordenamento são capazes de sustentar a construção argumentativa, se há casos precedentes que possuem o mesmo contexto fático e jurídico para que se possa aplicar a mesma solução pretérita etc.

Os argumentos consequentialistas que são capazes de justificar uma decisão que visa aplicar a modulação de efeitos são aqueles construídos a partir da tangência das normas jurídicas que regulam a questão posta em julgamento. Não basta apenas que haja a mera declaração de inconstitucionalidade de uma lei para que sejam modulados os efeitos de determinada decisão. Se faz necessário explicar os motivos que levam a sua aplicação visando dar azo ao “excepcional interesse social”.

Os argumentos consequentialistas que parecem ser mais palatáveis para justificar a aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária são aqueles que, a partir da análise do conjunto de normas jurídicas que regulam o sistema tributário nacional, são capazes de atingir universalmente os seus destinatários, como afirma TATHIANE DOS SANTOS PISCITELLI:

(...) a identificação dos valores do direito tributário precede a determinação do conteúdo possível dos argumentos consequencialistas nesta área. Ora, se a consequência com a qual devemos nos preocupar é aquela vinculada à universalidade da decisão, um argumento consequencialista válido (ou seja, que esteja focado nas consequências que importam) deverá tratar da aceitabilidade da aplicação universal da decisão em face dos valores do direito tributário. Caso a decisão subverta alguns desses valores, seria possível defender que a sua consequência não é aceitável e, logo, há razões que justificam a não prolação da decisão nesses termos (2011, p. 32).

Essa concepção dos argumentos consequencialistas adotada por PISCITELLI está amparada pelas teorias da argumentação jurídica desenvolvidas por PERELMAN e OLBRECHTS-TYTECA (2014) e MACCORMICK (2009), cuja explicação parte do raciocínio de que a justificação de uma decisão é o processo pelo qual se busca universalizar as razões de sua consequência, de modo que o mesmo resultado material de uma decisão seja aplicado em casos que se mostram iguais em suas características essenciais.

A partir desse referencial teórico, pode-se entender que os argumentos consequencialistas capazes de justificar a modulação de efeitos em matéria tributária devem guardar relação universal com os vetores de aplicação das normas tributárias em conjunto dos conceitos jurídicos adotados para justificar a prevalência do “excepcional interesse social”. Partindo desse raciocínio, a justificativa consequencialista aplicada ao Direito Tributário, para fins de justificar a acolhida de “excepcional interesse social” não poderá subverter os direitos fundamentais e os limites constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, não se pode utilizar o interesse social com forma de exercitar um tipo de política constitucional, de forma a se dissociar dos elementos estruturantes que a Constituição oferece para sua compreensão em matéria tributária, como, por exemplo, é o caso dos princípios da igualdade na tributação e capacidade contributiva, os quais constituem parcela do núcleo de princípios do sistema tributária nacional e são reconhecidos com status de direitos fundamentais (VELANO, 150, 2011).

O que nos parece possível extrair dessas reflexões é que, se uma determinada situação chamar a aplicação da modulação de efeitos em matéria tributária a partir do “excepcional interesse social”, ela necessariamente passará por um filtro de constitucionalidade que visará preservar a tutela de um direito fundamental que se verá ameaçado, o que importará em uma manutenção da eficácia de uma norma sabidamente inconstitucional para preservar direitos que ela criou em relação aos cidadãos destinatários daquela norma. Portanto, trata-se de uma própria proteção da confiança em relação àqueles que eram destinatários pelas normas do poder público em uma situação específica. Essa reflexão nos demonstra que é certo dizer que a segurança jurídica, nas suas várias dimensões,

incluindo a proteção da confiança legítima, não será objeto de ponderação, pois a manutenção de um excepcional interesse social, em última instância, sempre buscará preservar a estabilidade de uma determinada situação.

### **CAPÍTULO 03 – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: PADRÕES E TENDÊNCIAS PARA APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Para que se faça uma análise jurisprudencial na tentativa de identificar padrões e tendências sobre a aplicação modulação de efeitos em matéria tributária, um olhar para quem as elabora e como as produz pode ser um ponto de partida investigativo interessante para verificar que fundamentos e características permeiam a escolha por uma decisão que parece ser a mais correta.

O STF é uma corte que tem como tarefa principal a guarda da Constituição Federal. A corte é composta por onze ministros, cuja investidura no cargo ocorre por meio de indicação do Presidente da República, que deverá escolher cidadão com mais de 35 anos e menos de 65 anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada, sendo o escolhido submetido a uma sabatina na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania do Senado Federal, e se aprovado pela maioria simples dos membros dessa comissão, encaminha-se um parecer de aprovação ao plenário do Senado Federal, para que seja confirmada ou não a sua indicação por meio de votação que deverá ter no mínimo, para aprovação, maioria absoluta da casa legislativa, conforme está previsto no *caput* artigo 101 e parágrafo único da CF/88 e no artigo 101, inciso II, alínea *i* do RISTF.<sup>36</sup>

Após a organização institucional e a discriminação de competência feita pela CF/88, o RISTF<sup>37</sup>, em seus artigos 2º, 3º e 4º pormenoriza a composição do STF e estabelece regras como a divisão dos ministros em turmas de julgamento, formas de eleição do Presidente e Vice-Presidente da Corte, os modos de substituição em razão de vacância de cargo etc.

O RISTF, entre outras matérias, no seu Título VI, Capítulo I, disciplina o rito a ser seguido pela corte nos julgamentos de declaração de inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo, observadas as disposições constitucionais sobre a matéria, bem como as disposições previstas na Lei 9.868/1999, que disciplina o processo de controle de constitucionalidade abstrato por meio de ação direta de inconstitucionalidade.

---

<sup>36</sup> Brasil. Regimento Interno: Resolução no 93, de 1970. – Brasília: Senado Federal. 2015. Texto editado em conformidade com a Resolução no 18, de 1989, consolidado com as alterações decorrentes de emendas à Constituição, leis e resoluções, até julho de 2016. Acessado em 30 de outubro de 2016, às 17h32, no seguinte endereço: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/regimento-interno>.

<sup>37</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal (STF). Regimento Interno: [atualizado até julho de 2016] – consolidado e atualizado até maio de 2002 por Eugênia Vitória Ribas. Brasília: STF, 2016. <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>

A competência para a votação de matéria que disponha sobre a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade é do plenário da corte, sendo necessário o quórum mínimo para votação de dois terços dos ministros e para declaração de inconstitucionalidade a manifestação de seis ministros.<sup>38</sup> Em se tratando de decisão sobre a modulação de efeitos em controle de constitucionalidade, a competência também é do plenário, sendo também necessária a manifestação de dois terços dos ministros que compõem a corte para que seja realizada a modulação de efeitos.

Os dispositivos suscitados constituem a textura normativa que disciplina a forma de se chegar a uma decisão sobre o controle de constitucionalidade abstrato e modulação dos seus efeitos quando necessário. Para os casos concretos levados até o STF e afetados pela declaração de repercussão geral da questão constitucional, tratando-se, portanto, do controle de constitucionalidade difuso, a textura normativa reguladora para se chegar a uma decisão de inconstitucionalidade não é aparentemente diversa. O RISTF prevê no seu Título XI, Capítulo V, o rito de tramitação do recurso extraordinário, via de acesso recursal que deflagra o controle de constitucionalidade concreto, observadas as disposições constitucionais relativas ao seu cabimento<sup>39</sup> e as contidas no código de processo civil<sup>40</sup>, que disciplinam a matéria.

No entanto, a modulação de efeitos aplicada ao controle de constitucionalidade difuso nem sempre foi pacífica, pois a previsão normativa que regula esse procedimento era encontrada na legislação que disciplina o processo de controle de constitucionalidade abstrato. Mas o novo código de processo civil, em seu artigo 927, parágrafo terceiro, sanou essa dúvida e passou a prever expressamente a possibilidade de modulação de efeito no âmbito do controle de constitucionalidade concreto. Esse novo dispositivo não alterou as razões pelas quais poderá haver modulação de efeitos, conservando as justificativas atinentes a segurança jurídica e o interesse social. Contudo, descolou-se da ideia de que a modulação de efeito seria aplicável somente aos casos em que houve a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato

---

<sup>38</sup> Lei 9.868/1999: Art. 22. A decisão sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo somente será tomada se presentes na sessão pelo menos oito Ministros.

Art. 23. Efetuado o julgamento, proclamar-se-á a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da disposição ou da norma impugnada se num ou noutro sentido se tiverem manifestado pelo menos seis Ministros, quer se trate de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade (...)

RISTF: Art. 173. Efetuado o julgamento, com o quorum do art. 143, parágrafo único, proclamar-se-á a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade do preceito ou do ato impugnados, se num ou noutro sentido se tiverem manifestado seis Ministros.

Art. 143. (...)

Parágrafo único. O quorum para votação de matéria constitucional e para a eleição do Presidente e do Vice-Presidente, dos membros do Conselho Nacional da Magistratura e do Tribunal Superior Eleitoral é de oito Ministros.

<sup>39</sup> Artigo 102, inciso III, alíneas a, b, c e d e parágrafo terceiro.

<sup>40</sup> Livro III, Título II, Capítulo VI, Seção II, artigos 1.029 e seguintes.

normativo, passando a prever a aplicação do instituto para decisões em que houver alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos.

O Supremo Tribunal Federal aplica a modulação de efeitos em controle difuso de constitucionalidade<sup>41</sup> quando se trata de recursos afetados pela repercussão geral da questão constitucional, como podemos observar em julgamento recente da Corte relativo ao RE 593.849 que tratava da restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

No julgamento do RE 593.849, as razões que levaram a modulação de efeitos são as mais diversas para cada um dos ministros. Todavia, verifica-se, exemplificativamente a partir da análise desse caso, como é construída a decisão âmbito do STF. Nessa oportunidade, alguns ministros votaram para modular os efeitos e outros em sentido diverso, por razões nem sempre iguais, o que demonstra que o modelo de decisão do STF não busca necessariamente construir uma unicidade do entendimento sobre determinada matéria, dando prevalência ao modelo de precedentes utilizado pelas cortes constitucionais de países cujo sistema jurídico é o *common law*, mas busca formar apenas uma maioria numérica para decidir sobre determinada questão. Na prática, o foco da decisão da corte não é, necessariamente, convergir para uma *ratio decidendi* comum existente nos votos dos ministros, mas buscar unicidade na parte conclusiva, isto é, no dispositivo do julgamento. Embora a prática do Supremo Tribunal Federal tenha adotado a edição de súmulas ou até mesmo a fixação de uma tese no acórdão vencedor, isso não basta para que possamos identificar uma unicidade de entendimento, bem como as razões que levaram à prevalência de um entendimento sobre outro.

A unicidade de entendimento na corte superior é fundamental para que os potencialmente atingidos pelos seus efeitos possam adotar comportamento adequado nas relações jurídicas que enfeixarem.

Especialmente no âmbito do Direito Tributário, a unicidade de entendimento do STF é fundamental para que os legisladores, autoridades administrativas e contribuintes possam se comportar dentro da faixa de constitucionalidade determinada pela corte, de modo que não sejam violados os limites constitucionais ao poder de tributar e não sejam veladas as práticas inconstitucionais que visam escapar dos limites de competência tributária dos entes federativos.

---

<sup>41</sup> Mesmo antes da disposição expressa do novo código de processo civil, o Supremo Tribunal Federal, com base no entendimento da LADIn 27, adotava a aplicação do instituto da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade difuso. Nesse sentido, ver: NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria. Comentários ao Código de Processo Civil. 16ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 1968/1969.



Uma maneira de se buscar a unicidade de entendimento seria mudar a maneira como o STF delibera suas decisões para que se possa vislumbrar um novo paradigma de corte que possui o condão de formar precedentes, de modo a formar apenas um único voto, o que merece profunda investigação dos meios e possibilidades de efetivação dessa ideia, não sendo o objetivo desse trabalho.

Se esse protagonismo decisionista do Supremo Tribunal Federal é fundamental para estabelecer as expectativas dos que estão sob a tutela de suas decisões, podemos partir do princípio que a argumentação jurídica utilizada na corte é o ponto chave para entendermos a relevância e os aspectos que direcionam os ministros a optarem pela modulação de efeitos de decisões relativas a matéria tributária.

Dessa forma, visando responder as perguntas feitas inicialmente, quais sejam, “(i) O Supremo Tribunal Federal tem um padrão decisório para aplicação do instituto da modulação temporal de efeitos em matéria tributária? (ii) É possível identificar na jurisprudência da modulação temporal de efeitos em matéria tributária algum padrão conceitual sobre o significado das expressões ‘segurança jurídica’ e ‘excepcional interesse social’?”, bem como testar a hipótese de que o Supremo Tribunal Federal segue um padrão decisório ao aplicar o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, que é modular tais decisões com base no princípio da segurança jurídica quando (i) há modificação de jurisprudência, sendo irrelevante a parte que sofrer o revés temporal – se fisco ou contribuintes –, e (ii) não modular em casos que o excepcional interesse social é invocado com base em argumentos meta-jurídicos, como problemas econômicos, desacompanhados de elementos fáticos-probatórios a demonstrar o risco social irreversível, fizemos uma pesquisa no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, cujos resultados e apreciações críticas serão analisados nos próximos itens.

Essa pesquisa foi realizada em 19 de novembro de 2018, 19 de agosto de 2019 e 05 de abril de 2020, indicando no campo de pesquisa as palavras “modulação” e tributário”, com um corte temporal de 10 de novembro de 1999 até as datas indicadas, buscando colher todas as decisões de modulação de efeitos em matéria tributária existentes desde a edição da Lei nº 9.868/1999, a qual dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, e em seu artigo 27 disciplinou, pela primeira vez em vigor, o instituto da modulação de efeitos.

A pesquisa resultou no universo de 135 decisões. Após uma depuração para separar apenas as decisões que tratavam da modulação de efeitos em matéria tributária, encontrou-se um total de 67 decisões, a partir da qual fizemos a análise de cada uma para identificar quais

eram os fundamentos utilizados para (não) aplicação do instituto da modulação de efeitos em cada caso, criar uma figura ampla a partir da tabulação das decisões e mapear possíveis padrões e tendências. Em razão do elevado número de decisões, fizemos a sua separação na tabulação por temas, o que resultou em um universo de análise de 26 temas específicos. Nesse total de 26, em 10 casos houve modulação de efeitos, o que gera um percentual de 34,5% dos casos analisados e revela que maior parte das decisões da corte constitucional não acolhem a modulação de efeitos em matéria tributária. A tabulação conta com três colunas, sendo a primeira de identificação da tese, a segunda informando se houve modulação ou não e, por fim, a terceira relaciona os principais fundamentos para a tomada da decisão. Vejamos:

Tese	Houve modulação?	Fundamento
IPTU – Progressividade antes da EC 29/00	Não	(i) Inaplicável a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade ao juízo de não-recepção de normas. (ii) 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
IPI – Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados	Não	(i) Não houve mudança de orientação jurisprudencial que modificasse as situações jurídicas após o julgamento, sendo que os casos julgados em sentido contrário não transitaram em julgado e eram desprovidos dos efeitos da repercussão geral. (ii) Não houve declaração de inconstitucionalidade que justifique a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99. (iii) a proteção dos contribuintes não se justifica, pois houve quem não ingressou ao judiciário e continuou sem tomar créditos, inclusive, pelo fato da tese não se unanimidade na advocacia e academia. (iv) a modulação criaria situação de desigualdade, pois quem tomava crédito e teve o seu direito assegurado ficaria protegido, mesmo diante da inconstitucionalidade, enquanto aqueles que não ingressaram com a medida sofreriam os efeitos da prescrição e decadência. (v) Caso haja modulação, haverá a constituição de um passivo de proporções gigantescas a ser arcado pela própria sociedade.
Cofins - Inconstitucionalidade da revogação da isenção da contribuição prevista na LC nº 70/91, concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, pela Lei ordinária nº 9.430/96	Não	(i) O STF ainda não tinha jurisprudência pacificada sobre o tema. (ii) A ADC nº 1, que tinha mesmo matéria de fundo (hierarquia entre lei complementar e lei ordinária), deu indícios que a tese dos contribuintes perderiam. (iii) Considerando que o STF tem a última palavra sobre a constitucionalidade, não haveria que se cogitar a modulação sob o argumento de que o STJ tinha jurisprudência favorável aos contribuintes. (iv) Não houve declaração de inconstitucionalidade.
Contribuições Previdenciárias - Inconstitucionalidade dos prazos decadencial e prescricional para constituição do crédito e cobrança - arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991	Sim	Por razões de segurança jurídica e repercussão que poderia ter em relação ao passado, a decisão deve produzir efeitos no passado apenas para aqueles que tinham ações ajuizadas até a conclusão do julgamento, preservando-se as autuações fiscais que não foram questionadas.

<p>Inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL - sobre as receitas de comercialização de produtos rurais prevista no artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>(i) a rigidez constitucional não permite prevalência dos efeitos de norma declarada inconstitucional.</p> <p>(ii) não há houve oscilação jurisprudencial.</p> <p>(iii) a modulação de efeitos esvaziaria o instituto da repetição de indébito.</p> <p>(iv) a segurança jurídica já estaria preservada em razão do instituto da prescrição para repetição de eventual indébito.</p> <p>(v) não haveria razões de excepcional interesse social.</p>
<p>Competência dos estados-membros para criar contribuição compulsória destinada ao custeio de serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos e odontológicos prestados aos seus servidores.</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>(i) a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social.</p> <p>(ii) a singela alusão a recurso de embargos de declaração interposto de acórdão prolatado no julgamento de ação direta de inconstitucionalidade é insuficiente para firmar juízo inequívoco sobre o quadro de injusta penúria social autorizador da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tanto pela falta de dados específicos como pela circunstância de que os embargos de declaração não impedem a aplicação imediata do precedente</p>
<p>Inconstitucionalidade de cobrança de Taxa por serviço prestado por órgão de segurança pública com caráter geral e indivisível.</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>(i) a declaração de inconstitucionalidade dos itens A6.1.1 e A6.1.2, da Lei estadual 13.194/97 (Anexo III) não induz situação de insegurança jurídica que sinalize a necessidade de excepcionar a eficácia retroativa da referida declaração, pois o mero risco de repetição de indébito de valores recolhidos sob os referidos títulos (A6. Serviços específicos e divisíveis, por solicitação do usuário) não enseja, por si só, a mitigação do princípio da nulidade.</p> <p>(ii) não há demonstração objetiva de qualquer risco à segurança jurídica ou excepcional interesse social.</p>
<p>Inconstitucionalidade de cobrança do ICMS nas operações interestaduais pelo estado de destino nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes do tributo.</p>	<p><b>Sim</b></p>	<p>Como houve liminar em 2014 suspendendo os efeitos da cobrança, a declaração de inconstitucionalidade teria sua hígidez a partir desse termo, sob pena de aumentar o prejuízo dos estados. Por maioria, modulou-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar na ADI nº 4.628, ressalvadas as ações em curso.</p>
<p>Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>(i) não houve comprovação de risco irreversível à ordem social.</p> <p>(ii) a perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.</p> <p>(iii) a modulação esvaziaria o instituto da repetição de indébito.</p> <p>(iv) a decadência e a prescrição já cumprem o papel da limitação temporal.</p> <p>(v) a segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.</p>
<p>Inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS-Importação e da Cofins-Importação incidentes no desembaraço aduaneiro</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>(i) não houve comprovação de risco irreversível à ordem social.</p> <p>(ii) a perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.</p> <p>(iii) as razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.</p> <p>(iv) a modulação esvaziaria o instituto da repetição de indébito.</p> <p>(v) A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos</p>

		<p>juízos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.</p>
<p>(i) inconstitucionalidade de norma do estado do Ceará sobre o tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, por ser competência da União; e (ii) inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS concedidos sem aprovação do CONFAZ, relativos (a) aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos (isenção), (b) as operações de microempresas (isenção), (c) aos produtos agrícolas de cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais (não-incidência), e (d) redução de 1% do ICMS para empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional.</p>	<p><b>Sim</b></p>	<p>Há excepcional interesse social a ser protegido, qual seja, o interesse de pessoas deficientes, razão pela qual a eficácia da inconstitucionalidade foi prospectada, pelo prazo de 12 meses, a fim de dar a oportunidade ao CONFAZ para votar o benefício, à luz do que determina o art. 155, §º 12, alínea "g" da CF.</p> <p>Obs: Apenas em relação à isenção de ICMS incidente sobre implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos. Foi declarada a inconstitucionalidade da norma, sem declaração de efeitos de nulidade, concedendo o prazo de 12 meses para apreciação do CONFAZ.</p>
<p>Inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136/2008, que determinou a atribuição da responsabilidade às distribuidoras de combustíveis, no caso de operações interestaduais com gasolina "C" ou óleo diesel, pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso, de modo a estornar o crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contidos na mistura.</p>	<p><b>Sim</b></p>	<p>(i) a invalidade do "estorno mediante recolhimento", no bojo da sistemática de tributação adotada para os combustíveis, implicará em prejuízo aos estados sedes das distribuidoras que não sejam ao mesmo tempo sede das usinas e local de consumo do combustível final, tendo em vista que estes estados sede de distribuidoras não conseguirão mais se ressarcir do ônus suportado.</p> <p>(ii) é necessário um tempo para que os estados possam adotar modelo diverso e que não gere a distorção demonstrada.</p> <p>OBS: declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão</p>
<p>Inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS sem convênio do CONFAZ.</p>	<p><b>Sim</b></p>	<p>(i) aplicou-se ao caso o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, deixando, por isso, de apreciar o pedido de cautelar de forma imediata, o que tornou o convênio inconstitucional produzindo efeitos como se estivesse válido por quase oito anos.</p> <p>(ii) a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto injusto para os contribuintes.</p> <p>(iii) a modulação decorre de um juízo de ponderação que envolve a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, sendo estes últimos que devem prevalecer.</p>
<p>Inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional e medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.</p>	<p><b>Sim</b></p>	<p>Por razões de segurança jurídica e considerando que a legislação impugnada é do ano de 2009, sendo deferida liminar para suspender sua eficácia em dezembro de 2015, haveria um aumento abrupto do ISS a ser recolhido pelos contribuintes que se pautaram na legislação anteriormente vigente, a qual concedia os benefícios tidos por inconstitucionais.</p> <p>Obs: Modulação prospectiva dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data do deferimento da medida cautelar em 15.12.2015.</p>
<p>Contrariedade ao princípio da segurança jurídica e aos arts. 1º e 5º, caput, da Constituição Federal, por ocasião da alteração da jurisprudência consolidada do STJ a respeito do sujeito ativo da relação tributária relativa à incidência do ISS.</p>	<p><b>Não</b></p>	<p>Para acolher a tese de que a alteração jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça teria efeitos deletérios na vida dos municípios brasileiros, de modo a caracterizar o excepcional interesse social e a eventual afronta à segurança jurídica, seria necessário o reexame do conjunto fático-probatório da causa, o que é inviável na via extraordinária por incidência da súmula nº 279/STF.</p>

Constitucionalidade da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida	<b>Sim</b>	Por razões de segurança jurídica, que decorre do Estado de Direito, e portanto está além de eventualmente ser um direito fundamental, não veria razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente.  Obs: declaração de efeitos <i>ex nunc</i> , exceto para os casos já transitados em julgado e para as ações ajuizadas anteriormente ao julgamento.
inconstitucionalidade da autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.	<b>Não</b>	(i) não houve comprovação de risco irreversível à ordem social.  (ii) as razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.
Constitucionalidade da incidência de IPI nas importações de veículos automotores por pessoas físicas	<b>Não</b>	(i) a mudança de uma interpretação consolidada da Corte atrai a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé.  (ii) no caso, em que pese haja decisões em sentido diverso nas duas turmas do STF (oito decisões), elas não representavam jurisprudência dominante que justifique a modulação por mudança jurisprudencial.
Constitucionalidade da taxa estadual para emissão de Anotação de Responsabilidade Técnica	<b>Não</b>	Não houve mudança de orientação jurisprudencial.
Inconstitucionalidade da Lei estadual nº 11.348/00, de Santa Catarina, que regulamentava o funcionamento de bingos no estado, a qual previa a cobrança de taxas em razão da prestação do serviço público específico.	<b>Não</b>	(i) não houve comprovação de risco à segurança jurídica ou excepcional interesse social.  (ii) as razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.
Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei nº 8.036/90 e 55 do Decreto nº 99.684/90, que preveem o prazo prescricional de 30 para cobrança do FGTS.	<b>Sim</b>	(i) a mudança de uma interpretação consolidada da Corte atrai a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé.  (ii) no caso, houve mudança da jurisprudência dominante que justificou a modulação por mudança jurisprudencial, pois o STF acolhia a tese da prescrição trintenária, e passou, a partir desse julgamento, acolher a prescrição no prazo de 5 anos.  Obs: A regra da modulação foi a atribuição de efeitos <i>ex nunc</i> ao julgamento, de modo que, para aqueles cujo termo inicial da prescrição ocorreu após a data do julgamento, aplicou-se, desde logo, o prazo de cinco anos. De outro modo, para os casos em que o prazo prescricional já estava em curso, aplicou-se aquele que transcorresse primeiro: 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir da decisão.
Constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, conforme o previsto, na redação dada pela Lei 10.256/2001, pelo art. 25 da Lei 8.212/1991	<b>Não</b>	(i) a mudança de uma interpretação consolidada da Corte atrai a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé.  (ii) no caso, o posicionamento em sentido diverso invocado a favor da modulação foi tomado anteriormente a EC 20/98. Portanto, houve alteração do critério constitucional - possibilidade de lei ordinária instituir a contribuição - por meio do poder constituinte derivado, não havendo, portanto, alteração de jurisprudência que autorizaria a modulação.
Incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde	<b>Não</b>	Não houve mudança de orientação jurisprudencial.

Aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente.	<b>Não</b>	(i) Não houve mudança de orientação jurisprudencial;  (ii) Considerando que o pedido da ação originária era a manutenção dos créditos oriundos do benefício declarado inconstitucional, em tese, a modulação dos efeitos pretendida, com a manutenção dos créditos, poderiam implicar em provimento do recurso, o que não pode ser admitido.
Inconstitucionalidade da cobrança de taxa municipal de combate a incêndio.	<b>Sim</b>	Houve alteração de jurisprudência, pois o STF tinha jurisprudência firmada, por quase 20 anos, de que a cobrança da taxa municipal de combate a incêndio era constitucional.
Inconstitucionalidade da concessão de créditos de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES)	<b>Sim</b>	A modulação, para que os efeitos da inconstitucionalidade fossem produzidos a partir do julgamento, foi justificada a partir da segurança jurídica, tendo em vista que o dispositivo questionado estava em vigor desde 2005, sendo que as contribuições ao FAES estavam sendo realizadas e os créditos estavam sendo concedidos normalmente.

A partir dos temas tabulados, analisaremos o conteúdo das razões determinantes acerca da modulação de efeitos, bem como tentaremos identificar se há um padrão de decisão no Supremo Tribunal Federal nos casos de modulação de efeitos em matéria tributária. As decisões foram separadas em dois tópicos, refletindo temas em que houve modulação e que não houve modulação. O intuito dessa sistemática é permitir a identificação de possíveis padrões e tendências do STF quando da aplicação ou não do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária.

### 3.1. Casos em que houve modulação de efeitos

O Supremo Tribunal Federal, no período de quase 20 anos de jurisprudência em matéria tributária, modulou os efeitos das decisões em temas ligados a essa matéria por 9 (nove) vezes, nas 26 oportunidades analisadas neste trabalho, o que demonstra não ser uma regra geral a utilização deste instrumento pela corte, mas uma tendência em determinadas hipóteses. Entre os nove casos analisados, é possível identificar que alguns casos guardam semelhança no contexto jurídico e tiveram decisões que aplicaram a mesma técnica de modulação dos efeitos.

A modulação dos efeitos aplicadas no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs.

593.849/MG, 522.897/RN e 643.247/SP resolveu, em geral, atribuir efeitos *ex nunc* aos julgados pelo fundamento de modificação de jurisprudência. No primeiro caso, em que se discutiu a repetição de indébito em razão da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, a modulação dos efeitos com base na modificação de jurisprudência foi para proteção das expectativas do poder público, que havia confiado na jurisprudência consolidada no âmbito do tribunal. Entretanto, foi ressalvado o direito dos contribuintes que já haviam ajuizado ação e daqueles que já tinham tido suas ações transitadas em julgado. Já no segundo caso, em que se pleiteava a inconstitucionalidade do prazo prescricional trintenário do FGTS, para fixação do prazo de cinco anos, afetando o direito de cobrança dos titulares das contas vinculadas ao fundo, a corte aplicou efeitos *ex nunc*, de modo que, para aqueles cujo termo inicial da prescrição ocorreu após a data do julgamento, aplicou-se o prazo de cinco anos, e, para os casos em que o prazo prescricional já estava em curso, aplicou-se o prazo que se esgotasse primeiro, sendo 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir da decisão. No terceiro caso, em que envolvia a cobrança de Taxa de Combate a Incêndio pelo município de São Paulo contra imóvel de titularidade do estado de São Paulo, a modulação teve por escopo preservar as expectativas do ente municipal em relação à jurisprudência da corte, que vinha declarando sistematicamente a constitucionalidade de legislações municipais que instituíam a referida taxa.

Com base nas premissas estabelecidas no capítulo antecedente, nos casos acima, a regra de modulação empregada apresenta como razão jurídica a preservação do princípio da segurança jurídica, tendo em vista que a justificativa aviada foi a modificação de jurisprudência, a qual necessita de uma regra de transição para que o princípio da segurança jurídica, na sua dimensão da confiança legítima, seja preservado, de maneira a não surpreender com qualquer ônus aqueles que agiram de acordo com o que era entendido como comportamento constitucional válido.

Especificamente no caso do Recursos Extraordinários nº 593.849/MG, a preservação das ações já ajuizadas é uma forma de manter a segurança jurídica e garantir o direito daqueles que buscaram a tutela jurisdicional por entender que a restituição era devida. Contudo, ao preservar apenas o direito daqueles que ajuizaram ação, a decisão não justifica o motivo pelo qual restringiu o direito de repetição de indébito daqueles que não ajuizaram ação. Essa falta de justificativa restringe direitos fundamentais de outros contribuintes que não ajuizaram e ação tiveram o seu direito a repetição de indébito retirado, pois o seu patrimônio,

diminuído por meio de cobrança de valores que foi declarada inconstitucional, não será recomposto. Além disso, esse tipo de restrição pode causar distorções concorrenciais, pois eventual companhia que optou por não ajuizar ação perderá vantagem competitiva em relação àquela companhia que ajuizou ação e ganhou eficiência competitiva ao poder reaver os valores que foram pago indevidamente, já que esses valores gerarão um impacto positivo no seu patrimônio e poderão ser usados como investimento em suas atividades, o que não é adequado à luz do princípio da isonomia aplicado às relações jurídico-tributárias. Outro efeito que pode ser gerado com esse tipo de decisão em matéria tributária é o estímulo ao ajuizamento de ações, já que os contribuintes, ao tomarem conhecimento que o STF julgará determinada matéria que poderá gerar impacto no seu patrimônio, passarão a ajuizar ações antes do julgamento para não serem excluídos por eventual modulação dos efeitos. Essa técnica de preservar as ações o direito daqueles que ajuizaram foi utilizada pelo STF quando julgou os Recursos Extraordinários n.ºs. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS e declarou a inconstitucionalidade dos prazos decadencial e prescricional para constituição do crédito tributário e cobrança previstos nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, bem como quando julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4628/DF e Recurso Extraordinário n.º 680.089/SE, em que se declarou a inconstitucionalidade de cobrança do ICMS nas operações interestaduais pelo Estado de destino, nas hipóteses em que os consumidores finais não eram contribuintes do imposto. Em que pese os efeitos apontados acima, a preservação de ações já ajuizadas, quando se trata de restrições de direitos dos contribuintes, parece ser um padrão da corte.

Para que se possa verificar a técnica adotada em cada caso, será apresentado, nos subitens a seguir, todos os temas em que o STF modulou os efeitos de sua decisão em matéria tributária, dentro do recorte temporal da pesquisa.

### **3.1.1. Contribuições Previdenciárias – Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991**

Em 12 de junho 2008, o STF declarou a inconstitucionalidade dos prazos decadencial e prescricional para constituição do crédito tributário e cobrança previstos nos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 ao julgar os RE n.º 556.664/RS, RE n.º 559.882/RS e RE n.º 560.626/RS.

O entendimento da Corte foi de que seria aplicável, para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, o prazo de 5 ( cinco) anos estabelecido no artigo 173 do CTN, sendo o prazo de 10 (dez) anos dos referidos dispositivos



das leis ordinárias inconstitucionais, na medida em que fora invadida matéria reservada à lei complementar, violando o artigo 146, III, "b", da CF. Desse entendimento, foi fixada a Súmula Vinculante nº 8, a qual dispõe que “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No julgamento dos referidos recursos, a modulação foi suscitada no plenário da Corte por um dos advogados que havia feito sustentação oral. Após os debates, por maioria de votos, a modulação de efeitos foi acolhida para atribuir efeitos *ex nunc mitigado* ao julgado, dando legitimidade aos recolhimentos efetuados na vigência da legislação ordinária e não impugnados antes do julgamento.

Isto é, ficou vetado às autoridades exigir as contribuições da seguridade social fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, que são de 5 anos. No entanto, tanto os valores cobrados e recolhidos, seja por meio administrativo ou por execução fiscal, na vigência do prazo de 10 anos previsto nos os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, não deveriam ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

A fundamentação da modulação não foi específica, sendo o voto do Ministro Gilmar Mendes o condutor para a solução. Na oportunidade, o Ministro afirmou que acolheria a modulação “tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese”.

Naquela oportunidade, o Ministro Marco Aurélio criticou o posicionamento, afirmando que, em sendo acolhida a modulação de efeitos, haveria um tratamento diferenciado ao ente estatal em relação ao que havia sido dado aos contribuintes em caso de matéria tributária imediatamente anterior:

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. E decidimos, há pouco - só que aqui os ventos beneficiam o Estado e no caso a que me refiro, o pleito se mostrou dos contribuintes -, em situação mais favorável à modulação, e ela foi rechaçada, quando examinamos a questão da alíquota zero e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O Tribunal, nessa oportunidade - e buscavam os contribuintes a modulação apontou que não haveria como se cogitar de insegurança jurídica porque os pronunciamentos anteriores, estes sim a favor dos contribuintes, dos beneficiários do pleito de modulação, não teriam transitado em julgado.

(...) a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da matéria mediante lei complementar - e a Lei nº 8.212, repito, é de 1991 não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise - em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos,

amada por todos -, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

Apesar da crítica, o Ministro Marco Aurélio saiu vencido, tendo o plenário modulado os efeitos da decisão nos moldes descritos acima.

### **3.1.2. Inconstitucionalidade de cobrança do ICMS nas operações interestaduais pelo estado de destino nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes do tributo**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628/DF e o RE nº 680.089 tinha por objeto o questionamento da constitucionalidade do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que exigia pagamento de ICMS nos estados de destino nos casos em que o consumidor adquiria mercadoria pela internet de outras unidades da Federação.

A Portaria teve como signatários os representantes dos estados de Alagoas, Acre, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e pelo Distrito Federal, os quais alegaram que seus estados sofriam prejuízos por ocasião da modificação da cadeia comercial física oriunda do crescimento das compras realizadas de forma remota, por meio da internet, o que gerava uma situação privilegiada dos estados mais industrializados, localizados nas Regiões Sudeste e Sul do país, onde estão as sedes das principais empresas de vendas pela internet. Dessa forma, o Protocolo ICMS nº 21/2011, ao estabelecer novas regras para a cobrança do ICMS, teve por objetivo a repartição equitativa da disposição das riquezas advindas da incidência tributária nessa modalidade.

O relator de ambos os casos, Ministro Luiz Fux, em 19 de fevereiro de 2014, concedeu medida liminar na ADI para suspender a eficácia do protocolo alegando que a instituição das regras de cobrança do ICMS por meio do protocolo “gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação”.

Em 17 de setembro de 2014, o plenário do STF, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 sob os fundamentos de que (i) haveria violação ao artigo 155, parágrafo segundo, inciso VII, alínea “b”<sup>42</sup>, (ii) haveria bitributação,

---

<sup>42</sup> Isso com base na redação anterior à EC 87/2015, que era assim:

pelo fato de que a mercadoria que já era constitucionalmente tributada na origem também passaria a ser tributada no destino sem amparo legitimador, (iii) haveria violação ao princípio da vedação do confisco, direito fundamental do contribuinte, e violação ao princípio do livre tráfego de pessoas, ambos previstos no artigo 150, incisos IV e V da CF, respectivamente, e (iv) haveria violação ao Pacto Federativo e a Separação de Poderes, os quais são parte do rol de limites materiais elegido pelo constituinte originário, tanto formalmente quanto materialmente, pois cria um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado.

Houve pedido de modulação dos efeitos feito pelo estado do Pará, em sede de memoriais, requerendo que fossem preservados os efeitos do passado e apenas fosse atribuindo efeitos *ex nunc* a partir da data da concessão da liminar. Os ministros acolheram, em maioria, o pedido sob a alegação de que haveria grande ônus financeiro a ser suportado, sendo vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, o qual destacou em seu entendimento que “toda vez que o Tribunal modula certa decisão, estimula procedimentos à margem dessa mesma Carta da República”.

### **3.1.3. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo estado do Ceará**

A ADI nº 429/CE foi proposta pelo Governador do estado do Ceará, o qual visava (i) inconstitucionalidade de norma do estado do Ceará sobre o tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, por ser competência da União; e (ii) inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS concedidos sem aprovação do CONFAZ, relativos (a) aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos (isenção), (b) as operações de microempresas (isenção), (c) aos produtos agrícolas de cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão-de-obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais (não-incidência), e (d) redução de 1% do ICMS para empresas privadas que absorvam contingentes

---

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

A EC 87/2015 modificou a redação do inciso VII e revogou as duas alíneas, passando a ficar da seguinte forma: VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á 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; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#))

de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional.

Em relação ao item (i), o STF entendeu não haver inconstitucionalidade, sendo possível o Estado-membro disciplinar a matéria tributária relativa a ato cooperativo. Já em relação ao item (ii), o STF declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos que concediam benefícios fiscais, pois foram instituídos unilateralmente e sem aprovação do Confaz.

Os ministros, de modo *ex officio*, resolveram declarar a inconstitucionalidade da norma que previa a isenção de ICMS incidente sobre implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, sem declaração de efeitos de nulidade, concedendo o prazo de 12 meses para apreciação do CONFAZ.

A Corte entendeu que há excepcional interesse social a ser protegido, qual seja, o interesse de pessoas deficiente, razão pela qual a eficácia da inconstitucionalidade foi prospectada a fim de dar a oportunidade ao CONFAZ para votar o benefício à luz do que determina o art. 155, §º 12, alínea "g" da CF.

#### **3.1.4. Inconstitucionalidade dos §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007 – Benefícios fiscais relativos à combustíveis beneficiados**

A Confederação Nacional do Comércio ajuizou a ADI 4171 para ver declarada a inconstitucionalidade dos parágrafos 10 e 11 da cláusula 21ª do Convênio 110/2007, pois, no seu entender, tais dispositivos seriam inconstitucionais pelo fato de impor o estorno, pelas distribuidoras de combustíveis, dos créditos de ICMS relativos à proporção de álcool misturado à gasolina. Ainda, aduziu que as distribuidoras são lesadas uma vez que, nesse caso, o ICMS foi recolhido, por substituição tributária, nas refinarias, e o ICMS relativo ao álcool é devido ao estado de origem, de maneira que, ao determinar o estorno do crédito de operação em que não havia o creditamento, haveria, em realidade, situação de bitributação.

Por maioria, na esteira do voto da Ministra Ellen Gracie, relatora do caso, o STF considerou inconstitucionais os referidos dispositivos de convênio do Confaz, pois violava o princípio da legalidade e criavam situação de bitributação do combustível pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

No mesmo voto, a Relatora propôs a modulação para que a declaração de inconstitucionalidade passasse a produzir efeitos somente após 6 meses da decisão do plenário, o que foi acolhido sob o fundamento de que invalidade do “estorno mediante recolhimento”, no bojo da sistemática de tributação adotada para os combustíveis, implicaria em prejuízo aos estados sedes das distribuidoras que não sejam ao mesmo tempo sede das

usinas e local de consumo do combustível final, tendo em vista que estes estados sede de distribuidoras não conseguirão mais se ressarcir do ônus suportado, de maneira a ser necessário um tempo para que os estados possam adotar modelo diverso e que não gere a distorção demonstrada.

### **3.1.5. Inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS sem convênio do CONFAZ – “Guerra dos Portos”**

A Confederação Nacional das Indústrias ajuizou a ADI nº 4181, a qual foi submetida à relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, para ver declarados inconstitucionais alguns dispositivos da Lei nº 14.985/2006, do Estado do Paraná, os quais previam o parcelamento sem correção monetária nem juros, e conferiam créditos de ICMS, o que seria um tipo de benefício fiscal. Outrossim, o dispositivo que autorizaria o governador a conceder benefício por ato qualquer viola “a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da Lei Complementar 24/1975, afronta o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra ‘g’, da Constituição Federal”.

Repetindo a jurisprudência do STF em casos análogos, a corte declarou o benefício inconstitucional, e aprovou a modulação de efeitos para subtrair os efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade, de modo a evitar um grande impacto injusto para os contribuintes.

Segundo o relator, a modulação decorre de um juízo de ponderação que envolve a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, sendo estes últimos que devem prevalecer.

### **3.1.6. Inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar**

O Governador do Distrito Federal ajuizou ADPF contra o artigo 190, parágrafo 2º, e artigo 191, parágrafos 6º e 7º, da Lei 2.614/1997, do Município da Estância Hidromineral de Poá, na redação dada pelas Leis 3.269/2007 e 3.276/2007, os quais concediam abatimentos da base de cálculo do ISS em patamar superior ao valor mínimo do imposto devido.

O STF, em sessão de julgamento de 29 de setembro de 2016, ao analisar a legislação específica, fixou a seguinte tese:

É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.

Os ministros, em sua maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio Mello, entenderam ser o caso de aplicar o instituto da modulação para que a declaração de inconstitucionalidade tenha efeitos a partir da data do deferimento da cautelar, sob os fundamentos de que, por razões de segurança jurídica e considerando que a legislação impugnada é do ano de 2009, sendo deferida liminar para suspender sua eficácia em dezembro de 2015, haveria um aumento abrupto do ISS a ser recolhido pelos contribuintes que se pautaram na legislação anteriormente vigente, a qual concedia os benefícios tidos por inconstitucionais.

### **3.1.7. Restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária**

Trata-se do RE nº 593.849/MG, com repercussão geral reconhecida, interposto pelo contribuinte contra decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que rejeitou a tese de reconhecimento de créditos de ICMS no regime de substituição tributária para frente relativos à diferença entre o valor real de comercialização dos seus produtos e aquele arbitrado pela fazenda estadual. Ainda, após esse julgamento também foram julgadas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.675 e 2.777, ajuizadas pelos governadores dos estados de Pernambuco e São Paulo, respectivamente, cujo pedido referia-se à declaração de inconstitucionalidade de dispositivos das legislações estaduais do ICMS que asseguravam a restituição da diferença do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária quando o valor da operação fosse menor que a base presumida.

Em outubro de 2016, no julgamento do mencionado Recurso Extraordinário e das duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, o plenário do Supremo Tribunal Federal afirmou que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, reconhecendo que o fisco possui meios a disposição para fiscalizar momentaneamente o contribuinte, de modo que o não seria crível continuar com o posicionamento de que o fato gerador do ICMS-ST é definitivo.

Nessa oportunidade, foi proposta a modulação dos efeitos da decisão para que a

conclusão fosse aplicada aos fatos posteriores à proclamação do resultado, assim como a todas as ações ajuizadas até aquele momento, inclusive aquelas em que estavam em fase recursal sobrestada. Ficaram sedimentadas as decisões já transitadas em julgado, assim como as situações ocorridas que não tenham sido objeto de insurgência judicial.

Sustentou-se, a partir do voto do relator, Ministro Edson Fachin, que, por razões de segurança jurídica, que decorre do Estado de Direito, e portanto, está além de eventualmente ser um direito fundamental, não veria razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente.

### **3.1.8. Inconstitucionalidade dos artigos 23, parágrafo quinto da Lei nº 8.036 e 55 do Decreto nº 99.684, que preveem o prazo prescricional de 30 anos para cobrança do FGTS**

O plenário do STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da Lei nº 8.036/90 e 55 do Decreto nº 99.684/90, que preveem o prazo prescricional de 30 anos para cobrança do FGTS. No RE nº 522.897/RN, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, em síntese, foi sustentado que a questão, quanto ao prazo prescricional, deveria ser revista à luz da ordem constitucional, com o exame das consequências da constitucionalização do instituto levado a efeito apenas com a promulgação da nova Carta. Nesse contexto, observou que o art. 7º, XXIX, da CF contém determinação expressa acerca do prazo de prescrição referente à propositura de ações atinentes a “créditos resultantes das relações de trabalho”.

Foi feito o pedido de modulação em razão da mudança de interpretação sobre a matéria, pois a jurisprudência se manifestava pela constitucionalidade da prescrição trintenária, e após esse julgamento, passou-se a entender pela inconstitucionalidade desse prazo, devendo ser aplicado o prazo de 5 anos.

Como esse julgamento ocorreu em novembro de 2014, ainda não havia a previsão normativa do Código de Processo Civil que impõe a modulação nos casos de alteração de entendimento jurisprudencial. Nesse sentido, a modulação realizada foi justificada como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade e da boa.

A regra de modulação adotada foi a aplicação efeitos *ex nunc*, de modo que, para aqueles cujo termo inicial da prescrição ocorreu após a data do julgamento, aplicou-se o prazo de cinco anos, e, para os casos em que o prazo prescricional já estava em curso, aplicou-se o

prazo que se esgotasse primeiro, sendo 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir da decisão.

Isto é, se na data do julgamento, já tivesse transcorrido, por exemplo, 28 anos do prazo prescricional, seria necessário o computo de apenas 2 anos para se operar a prescrição. Porém, se nada do julgamento tivesse transcorrido 22 anos do prazo trintenário, deveria ser aplicado o prazo prescricional de 5 anos.

### **3.1.9. Inconstitucionalidade da taxa de combate a incêndio**

No Recurso Extraordinário nº 643.247/SP, discutiu-se constitucionalidade a cobrança da Taxa de Conservação, de Limpeza e de Combate a Sinistros, mais conhecida como “Taxa de Combate a Incêndio”, instituída pelo município de São Paulo e que recaiu sobre propriedade do estado de São Paulo, que passou a questionar a sua validade. Argumentava-se que a sua instituição violaria o artigo 145, § 2º, da Constituição Federal já que a taxa teria a mesma base de cálculo do Imposto, além do que, os serviços tributados seriam indivisíveis e inespecíficos, o que violaria o inciso II do mesmo dispositivo constitucional.

Os ministros, por maioria de votos, resolveram declarar a inconstitucionalidade da instituição de Taxa de Combate ao Incêndio, pois o serviço de combate ao incêndio estava inserido no âmbito da competência estadual, porquanto é inserido dentro das atribuições de segurança pública, além do que, por ser serviço essencial, deve ser viabilizado pela arrecadação de impostos, não cabendo ao ente municipal a criação de taxa para tal fim.

O município de São Paulo opôs embargos de declaração e pleiteou a modulação de efeitos, sob a alegação de que o julgamento do seu recurso representou uma modificação da jurisprudência do STF quanto à constitucionalidade de taxas de combate a sinistros instituídas em âmbito municipal. Assim, com base no artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil, o ente municipal pleiteou a concessão de efeitos prospectivos ao julgado, de modo a não atingir os recolhimentos passados e impedir o ajuizamento de ações rescisórias.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, ao analisar os embargos de declaração, apontou diversos casos que demonstram que o STF, em quase 20 anos, manteve a sua jurisprudência em sentido contrário ao que fora decidido neste caso, o que justificaria a modulação dos efeitos

### **3.1.10. Inconstitucionalidade da concessão de créditos de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES)**



Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.550/RJ, ajuizada pelo Procurador Geral da República, questionou-se a constitucionalidade do artigo 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro, por violação do disposto no art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, o qual veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

O dispositivo impugnado concedia créditos presumidos de ICMS aos contribuintes que destinavam recursos para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES) na mesma proporção desses recursos.

Intimada para se manifestar a respeito do ato normativo impugnado, a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro defendeu a constitucionalidade da norma, argumentando que o artigo 167, IV, da Constituição permitiria a vinculação de despesa a fundos destinados à aplicação de recursos em “serviços públicos ligados à área social”.

A corte aplicou um entendimento antigo, firmado em 14 de junho de 2002, no julgamento da ADI nº 1.750/DF-MC, relatada pelo então Ministro Nelson Jobim, na qual se questionava dispositivo de lei do Distrito Federal semelhante ao caso do Rio de Janeiro. Naquela oportunidade, entendeu-se que esse tipo de vinculação indireta da receita de impostos também é ofensivo ao art. 167, inciso IV, da Constituição, pois produz efeitos práticos equivalentes ao da vinculação direta, não importando se a destinação ocorre antes ou depois do ingresso de receita aos cofres públicos.

Apesar de já haver posicionamento em caso semelhante, o Ministro Dias Toffoli, relator do caso, propôs modular os efeitos da decisão, para que os efeitos da inconstitucionalidade fossem produzidos a partir do julgamento, por razões de segurança jurídica, tendo em vista que o dispositivo questionado estava em vigor desde 2005, sendo que as contribuições ao FAES estavam sendo realizadas e os créditos estavam sendo concedidos normalmente.

### **3.2. Casos em que não houve modulação de efeitos**

Na imersão do universo quantitativo das decisões de modulação de efeitos em matéria tributária, selecionadas a partir do recorte temporal de pesquisa proposto neste trabalho, constata-se que o STF rejeitou o uso dessa técnica na maioria dos casos. Dentre os 26 temas analisados, a corte rejeitou a modulação de efeitos em 16 oportunidades, o que representa um percentual de 65,5% do total de temas encontrados. Nas hipóteses de rejeição, é possível identificar alguns padrões jurídicos utilizados pela corte para não aplicar a medida.

De maneira geral, em todos os casos em que houve o pedido de modulação de efeitos em razão de excepcional interesse social, o STF rejeitou a aplicação da medida pelo fato de não estar comprovado nos autos que a decisão tomada em sede de controle de constitucionalidade poderia causar risco irreversível à ordem social. Nesses casos, de acordo com as premissas adotadas no capítulo antecedente, as decisões tomadas foram adequadas, já que a restrição aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade deve estar acompanhada da demonstração efetiva que modulação dos efeitos, se aplicada, resguardará direitos fundamentais de algum nicho social específico.

Outro ponto relevante encontrado nas decisões analisadas é que o STF não acolhe os argumentos meta-jurídicos, tais como perda arrecadatória, calamidade nas finanças públicas ou penúria social, utilizados em abstrato e sem comprovação específica de que a situação fática implicaria em riscos sociais irreversíveis. Na maioria dos casos analisados, o STF não define qual é o significado de “risco social irreversível” ou “lesão à ordem social”, expressões que aparecem na maioria das vezes em que são rejeitadas as modulações de efeitos pela alegação de haver “excepcional interesse social”. Muito embora a falta de clareza conceitual nas decisões analisadas dificulte o estabelecimento de um entendimento consolidado do STF acerca do que seria o “excepcional interesse social”, a necessidade de demonstração fática das alegações que dão ensejo a utilização desse argumento é positiva, pois a corte assume uma postura de preservação da ordem jurídica e rejeita argumentos especulativos, do ponto de vista pragmático, para restringir direitos.

Em relação a negativa de aplicação do instituto pela inexistência de risco à segurança jurídica, o corte tem um padrão de rejeição no tocante a não demonstração de modificação jurisprudencial sobre o tema. Nesse particular, a corte estabelece que modificação jurisprudencial apta a ensejar a modulação dos efeitos é aquela restrita ao plenário da corte.

A exemplo disso, pode-se citar os Recursos Extraordinários n.ºs. 377.457-3/PR e 381.964/MG. No julgamento desses recursos, foi declarada a constitucionalidade da revogação da isenção da contribuição prevista na Lei Complementar n.º 70/1991, concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, pela Lei Ordinária n.º 9.430/96. No caso, os contribuintes pleitearam a modulação dos efeitos alegando que o STJ tinha jurisprudência favorável a tese que defendiam, a qual, inclusive, tinha resultado na edição da Súmula 276, editada em 2003, que assegurava a isenção da Cofins para as sociedades de advogados, de maneira que o entendimento do STF seria uma modificação da jurisprudencial e implicaria em exigência da contribuição imediata. O STF, ao negar a modulação, afirmou que o fato de haver entendimento jurisprudencial favorável no STJ aos

contribuintes não vinculava a corte constitucional, que nunca havia analisado o tema anteriormente, o que não poderia ser utilizado como quebra de confiança pelos contribuintes que reclamavam a modulação dos efeitos da decisão.

Nem mesmo a existência de instabilidade jurisprudencial nas turmas da corte constitucional, em matéria tributária, é considerada pelo STF como fundamento para aplicar o instituto da modulação de efeitos, como foi decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651. Nesse caso, a corte declarou a constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos automotores por pessoas físicas. Os contribuintes pleitearam a modulação dos efeitos alegando que a corte havia gerado expectativa de decisão favorável a tese que defendiam, o que justificaria a modulação. Esse argumento foi rejeitado pela corte, que entendeu não haver jurisprudência dominante sobre a matéria no âmbito do STF que estivesse sendo rompida para que fosse invocado o princípio da segurança jurídica, na dimensão da confiança legítima, a fim de atrair a modulação dos efeitos.

Assim como na apresentação dos casos em que houve modulação, será demonstrado, nos subitens a seguir, todos os temas em que o STF optou por não modular os efeitos de sua decisão em matéria tributária, dentro do recorte temporal da pesquisa.

### **3.2.1. IPTU – Progressividade antes da Emenda Constitucional 29/2000**

O STF foi intentado, por diversas vezes, a decidir recursos municipais que tinham por objetivo a reforma de acórdãos dos tribunais locais que declaravam a inconstitucionalidade da alíquota progressiva do IPTU.

Muitos municípios instituíram leis que determinavam a cobrança de IPTU com base em alíquotas progressivas. A constitucionalidade dessa medida foi afastada pela STF, o qual se baseou no fundamento de que a natureza jurídica do IPTU, imposto real, impõe que o fato gerador é a propriedade, o que seria incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte. A exceção seria o caso em que a progressividade teria um caráter extrafiscal, atrelada à função social da propriedade.

Em geral, os acórdãos analisados se baseavam no julgamento RE nº 153.771-0/MG, o qual foi interposto pelo Município de Belo Horizonte, que editou a Lei nº 5.641, a qual permitia a cobrança do IPTU utilizando-se alíquotas progressivas. Em sessão de julgamento ocorrida em 20 de novembro de 1996, o STF decidiu, por maioria de votos, declarar a inconstitucionalidade da lei referida municipal.

Após esse julgado, a constitucionalidade da progressividade do IPTU ficou

restringida à extrafiscalidade, em razão da concreção da função social da propriedade, até a EC 29/2000, que inseriu o parágrafo 1º no artigo 156 da CF autorizando a progressividade com base no valor do imóvel, localização e uso.

Após o STF confirmar a inconstitucionalidade de exações idênticas, os Municípios afetados realizavam pedido de modulação de efeitos para que a decisão produzisse apenas efeitos *ex nunc*, sendo preservado o passado inconstitucional de arrecadação. Em geral, os municípios alegavam que haveria enorme repercussão econômica nos cofres públicos, pois havia anos de arrecadação do IPTU progressivo que deveriam ser devolvidos repentinamente.

Em todos os julgados analisados dessa matéria, que apareceram no resultado da pesquisa<sup>43</sup>, o STF indeferiu o pedido de modulação de efeitos com base em dois fundamentos, quais sejam, o fato de que a modulação não se aplica em normas que foram declaradas como não recepcionadas pela CF, sendo restrito aos casos de declaração de inconstitucionalidade, e a ausência de comprovação 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.

### **3.2.2. IPI – Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados**

Em 25 de julho de 2007, o STF julgou os RE 353.657/PR e RE 370.682/SC interpostos pela União Federal em face de acórdãos que declararam o direito dos contribuintes em tomar créditos de IPI, os quais seriam presumidamente devidos pela entrada de insumos e matérias-primas favorecidos pela alíquota zero, isentos ou não tributados. Por maioria, foi prolatado o acórdão entendendo que crédito tomado nessa circunstância seria inconstitucional, pois ofenderia o inciso II do § 3º do artigo 153 da CF/88, que determina a não cumulatividade do IPI, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Em síntese, a Corte entendeu que nas operações em questão, como não havia tributação pelo IPI na etapa anterior, não haveria, portanto, o tributo devido anteriormente

---

<sup>43</sup> Foram consultados os acórdãos dos seguintes casos: AgReg no AI 453.071-4-RJ; AgReg no AI 478.721-1-RJ; AgReg no AI 481.189-6-RJ; AgReg no AI 508.045-1-RJ; AgReg no AI 517.406-4-RJ; AgReg no AI 531.013-7-RJ; AgReg no AI 560.305-8-RJ; AgReg no AI 582.280-3-RJ; AgReg no AI 589.281-2-RJ; AgReg no AI 589.789-8-RJ; AgReg no AI 591.311-1-RJ; AgReg no RE 293.710-70 - RJ; AgReg no RE 395.902-6-RJ; AgReg no RE 440.344-7-RJ; AgReg no RE 442.310-3-RJ; AgReg no RE 443.348-6-RJ; AgReg no AI 438.366-RJ; AgReg no AI 467.841-1-RJ; AgReg no AI 513.234-0-RJ; AgReg no AI 557.237-4-RJ; AgReg no AI 560.359-9-RJ; AgReg no AI 613.379-0-RJ; AgReg no AI 650.000-4-RJ; AgReg no RE 353.508-1-RJ; e AgReg no RE 516.296-6-RJ; AgReg no AI 627.770/RJ

para ser compensado. Dessa forma, a autorização da tomada de crédito sem o imposto devido na etapa anterior feriria o princípio da não-cumulatividade.

O Ministro Ricardo Lewandowski trouxe ao plenário questão de ordem para que fossem atribuídos efeitos prospectivos à decisão que entendeu pela constitucionalidade da vedação do crédito de IPI sob o argumento de que havia alteração de entendimento jurisprudencial que até então estava assentado pela Suprema Corte, o que prejudicaria os contribuintes.

Em que pese o argumento de mudança jurisprudencial, a maioria entendeu que não deveriam ser aplicados efeitos prospectivos à decisão, pois, em verdade, não houve mudança de orientação jurisprudencial que modificasse as situações jurídicas após o julgamento, sendo que os casos julgados em sentido contrário não transitaram em julgado e eram desprovidos dos efeitos da repercussão geral, bem como não houve declaração de inconstitucionalidade que justifique a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Ainda, a proteção dos contribuintes não se justificaria, pois houve quem não ingressou no Judiciário e continuou sem tomar créditos, inclusive, pelo fato da tese não ser unanimidade na advocacia e academia, de maneira que a modulação criaria situação de desigualdade, pois quem tomava crédito e teve o seu direito assegurado ficaria protegido, mesmo diante da inconstitucionalidade, enquanto aqueles que não ingressaram com a medida sofreriam os efeitos da prescrição e decadência. Em menor grau, foi trazido o argumento de que, caso ocorresse a modulação, haveria a constituição de um passivo de grandes proporções a ser arcado pela própria sociedade.

### **3.2.3. Cofins – Inconstitucionalidade da revogação da isenção da contribuição prevista na LC nº 70/91, concedida à sociedade civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, pela Lei ordinária nº 9.430/96**

Em outubro de 2016, o plenário julgou os Embargos de Declaração nos Recursos Extraordinários nºs 381.964 e 377.457, com repercussão geral reconhecida, nos quais duas sociedades de advogados requeriam a modulação dos efeitos da decisão que afirmou ser constitucional a revogação da isenção da COFINS concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91, por meio do artigo 56 da Lei nº 9.430/96.

Esse entendimento pela constitucionalidade da revogação da isenção da COFINS concedida às sociedades civis de profissão foi exarado pelo plenário da Corte em 2008, sendo

a decisão objeto de embargos de declaração pelas sociedades de advogado. O recurso pleiteava a modulação dos efeitos da decisão com base no princípio da segurança jurídica, e não sob a ótica do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, na medida em que não haveria declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o que não exigiria o quórum qualificado de 2/3 dos membros do plenário, haja vista que os contribuintes na época não estavam fazendo o recolhimento da referida contribuição baseando-se na súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 2003, que assegurava a isenção da COFINS para as sociedades de advogados.

O STF, ao analisar o pleito de modulação dos efeitos da decisão para não atingir as sociedades profissionais que balizavam sua prática tributária à súmula 276 do STJ, por maioria entendeu ser necessário o quórum de 2/3 dos ministros que compõem o plenário, bem como a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, para que fosse possível a utilização do instituto da modulação de efeitos naquele caso.

Nesse caso, a argumentação da Ministra Rosa Weber, relatora do caso, que foi acompanhada pelos Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski, defendeu que “não é o artigo 27 que autoriza o STF a restringir os efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade. Verificadas as condições que o exigem, funda-se diretamente nos princípios constitucionais da segurança jurídica, confiança legítima, boa-fé objetiva, além de proporcionalidade”.

#### **3.2.4. Inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL – sobre as receitas de comercialização de produtos rurais prevista no art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992**

Em 03 de fevereiro de 2010, o STF declarou a inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural - FUNRURAL - sobre as receitas de comercialização de produtos rurais prevista no artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992, por unanimidade, em sede de julgamento do RE nº 363.852/MG, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello.

Os recorrentes, à luz da legislação questionada, eram obrigados a realizar a retenção e o recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate.

Em síntese, o entendimento do STF foi que a contribuição implicaria em

bitributação, ofensa ao princípio da isonomia e criação de nova fonte de custeio sem lei complementar, pois seria exigido do empregador rural, pessoa natural, a contribuição social sobre a folha de salários, a Cofins sobre o faturamento e a contribuição social sobre o valor comercializado de produtos rurais (Lei 8.212/91, art. 25), quando o produtor rural, sem empregados, que exerça atividades em regime de economia familiar, só contribui, por força do disposto no art. 195, § 8º, da CF, sobre o resultado da comercialização da produção. Ainda, considerando que a base de cálculo da contribuição do empregador rural, pessoa natural, diferia do conceito de faturamento e do de receita, haveria nova fonte de custeio criada sem observância do art. 195, § 4º, da CF.<sup>44</sup>

A Advocacia Geral da União, representante do Instituto Nacional de Seguridade Social, apresentou embargos de declaração requerendo a modulação dos efeitos alegando que haveria elevado prejuízo em razão dos montantes a serem restituídos por meio de ações de repetição de indébito.

Por maioria de votos, o STF rejeitou o pedido de modulação dos efeitos argumentando que a rigidez constitucional não permite prevalência dos efeitos de norma declarada inconstitucional, a não ser em casos de oscilação jurisprudencial, que não havia naquele momento. Ainda, como bem destacou o Ministro Ayres Britto em seu voto, a modulação de efeitos esvaziaria o instituto da repetição de indébito, bem como a segurança jurídica já estaria preservada em razão do instituto da prescrição para repetição de eventual indébito.

A Ministra Ellen Gracie foi a única favorável ao pleito da modulação, justificando sua posição com base no princípio da efetividade da jurisdição, pois seria evitado o ajuizamento de milhares de ações com a atribuição de efeitos prospectivos, e com base na vedação do enriquecimento ilícito, pois, em tese, os produtores teriam incorporado os valores da contribuição declarada inconstitucional no preço dos produtos vendidos.

### **3.2.5. Competência dos estados-membros para criar contribuição compulsória destinada ao custeio de serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos e odontológicos prestados aos seus servidores**

O AgReg. no RE nº 696.321/MG e o ED no RE nº 634.578/MG, ambos interpostos pela fazenda do estado de Minas Gerais, tinham por escopo defender a constitucionalidade da

---

<sup>44</sup> Ver o Informativo jurisprudencial do STF nº 573: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo573.html> / Acessado em 17/12/2018.

contribuição estadual de 3,2%, descontada dos salários dos servidores, criada para custear serviços médicos, hospitalares, farmacêuticos e odontológicos prestados aos seus servidores.

A fazenda mineira alegava que a decisão que afastou a contribuição invocou precedente do STF que não poderia ser aplicado (RE 573.540), pois a corte não teria apreciado pedido de restituição do indébito tributário no paradigma. Ainda, sustentou que, casos não fossem reformadas as decisões recorridas, que fossem modulados os efeitos para evitar problemas de ordem financeira para a coletividade local.

Em ambos os casos, o Ministro Joaquim Barbosa foi o relator e destacou em seu voto que o STF já havia decidido questão por meio do RE 573.540, de maneira que as questões relativas à repetição de indébito seriam atinentes ao plano infraconstitucional.

Ao apreciar o pedido de modulação dos efeitos, o relator destacou que tal medida somente se justificaria se estivesse indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social, o que não foi feito.

### **3.2.6. Inconstitucionalidade de cobrança da Taxa por serviço prestado por órgão de segurança pública**

O estado de Goiás, por meio do AgReg no RE 535.085/GO, impugnou decisão monocrática proferida pelo relator, Ministro Gilmar Mendes, que deu parcial provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade dos itens A6.1.1 e A6.1.2 do Anexo III da Lei estadual 13.194/97, com fundamento na jurisprudência do STF, a qual se estabilizou no sentido de que o custeio de serviços prestados por órgãos de segurança pública deve ser realizado mediante a cobrança de impostos e não por meio de taxas, podendo os serviços públicos ser vinculados a determinada taxa somente quando estes forem passíveis de individualização.

O estado de Goiás pleiteou a modulação de efeitos, na hipótese de manutenção da decisão, alegando que a segurança jurídica seria comprometida, pois os investimentos realizados em segurança pública seriam perdidos, o que também estaria em desacordo com interesse social. Ainda, aduziu que a jurisprudência do STF em controle de constitucionalidade abstrato tem preservado a validade do passado de legislações que vigoraram por muito tempo, com base no princípio da segurança jurídica.

A modulação não foi acolhida, pois a declaração de inconstitucionalidade dos itens A6.1.1 e A6.1.2, da Lei estadual 13.194/97 (Anexo III) não induziria situação de insegurança jurídica que sinalize a necessidade de excepcionar a eficácia retroativa da referida declaração,



já que o risco de repetição de indébito de valores recolhidos sob os referidos títulos não ensejaria, por si só, a mitigação do princípio da nulidade sem que haja a efetiva demonstração, de modo objetivo, de qualquer risco à segurança jurídica ou excepcional interesse social.

### **3.2.7. Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho**

Em 08 de outubro de 2014, o STF, ao julgar o RE nº. 595.838/SP, sob relatoria do Ministro dias Toffoli, decidiu, por unanimidade, pela inconstitucionalidade do recolhimento da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento) incidente sobre a nota fiscal ou fatura dos serviços prestados pelos cooperados por meio das cooperativas, disposto no inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991 com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999.

O STF entendeu que a contribuição estava incidindo sobre atos de serviço praticados por cooperado, e não pela cooperativa em si. Ainda, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, não foi observada a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, de modo que a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, é evidente bis in idem.

A modulação fora apreciada, mas teve seu provimento negado, pois (i) não houve comprovação de risco irreversível à ordem social, (ii) a perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, (iii) a modulação esvaziaria o instituto da repetição de indébito, (iv) a decadência e a prescrição já cumprem o papel da limitação temporal e (v) a segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

### **3.2.8. Inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS-Importação e Cofins-Importação incidentes no desembaraço aduaneiro**

Trata-se do RE 559.937/RS, interposto pela Fazenda Nacional, cujo escopo era a defesa da constitucionalidade do artigo 7º, inciso I da Lei nº 10.865/2004, promulgada com base no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, alínea "a" da CF. O questionamento era a constitucionalidade da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes na

importação de bens ("PIS/Cofins-Importação"), dada a possível ampliação do conceito constitucional de valor aduaneiro previsto no art. 149, §2º, III, "a", da CF/88. Segundo o art. 7º, I da Lei nº 10.865, o conceito de valor aduaneiro para fins de cobrança do PIS/COFINS-Importação seria o seguinte:

Os contribuintes alegavam que esse conceito se opunha àquele previsto no Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, cujo significado seria o valor-base do Imposto de Importação.

A relatora do caso, Ministra Ellen Gracie, negou provimento ao recurso, para reconhecer que é inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865 que determinava a inclusão do ICMS e do próprio PIS/COFINS-Importação na base de cálculo dessas contribuições, o que foi confirmado pelo plenário.

A procuradoria pleiteou a modulação dos efeitos da decisão com base no alegado elevado rombo que a decisão faria no caixa da União. A alegação de cunho meramente econômico não o bastante para convencer os ministros, os quais negaram o pedido dispondo que (i) não houve comprovação de risco irreversível à ordem social, (ii) a perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, (iii) as razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco, (iv) a modulação esvaziaria o instituto da repetição de indébito e a (v) A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

### **3.2.9. Alteração da jurisprudência consolidada do STJ a respeito do sujeito ativo da relação tributária relativa à incidência do ISS – Arrendamento Mercantil.**

O município de Tubarão havia interposto recurso extraordinário, ao qual foi negado seguimento pelo relator, Ministro Dias Toffoli, dando origem ao AgReg no RE nº 845.766/PR, cujo objeto era exclusivamente a aplicação do instituto da modulação de efeitos, no plano infraconstitucional – STJ – pelo motivo de que houve alteração de jurisprudência por aquela corte quando do julgamento do REsp 1.060.210/SC, acerca do sujeito ativo da relação tributária relativa à incidência do ISS no arrendamento mercantil.

Por unanimidade, em 05 de abril de 2016, a Segunda Turma do STF entendeu que, para acolher a tese de que a alteração jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça teria efeitos deletérios na vida dos municípios brasileiros, de modo a caracterizar o excepcional

interesse social e a eventual afronta à segurança jurídica, seria necessário o reexame do conjunto fático-probatório da causa, o que é inviável na via extraordinária por incidência da súmula nº 279/STF.

### **3.2.10. Inconstitucionalidade da autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídica**

O RE nº 704.292/PR tinha por objeto a constitucionalidade da fixação de anuidades por conselho de categoria profissional acima do teto previsto em lei. O Acórdão recorrido havia decidido que as contribuições de classe estariam submetidas os princípios da anterioridade e legalidade. O conselho sustentava ter legitimidade para fixar os valores das anuidades livremente por meio de resolução, uma vez que tal prerrogativa seria garantida pela Lei 5.905/1973.

O Ministro Dias Toffoli, relator do caso, negou provimento ao recurso e foi seguido pela maioria dos ministros, aduzindo que houve violação ao princípio da legalidade, pois a Lei 11.000/2004 não detalhou o limite máximo do valor da exação ou os critérios para encontrá-lo, “deixando ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação, afinal não há previsão legal de limite máximo para a fixação da anuidade”.

A modulação, nesse caso, foi rejeitada por unanimidade, pois não houve não houve comprovação de risco irreversível à ordem social, sendo que as razões recursais que haviam feito o pleito não continham qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.

### **3.2.11. Constitucionalidade da incidência de IPI nas importações de veículos automotores por pessoas físicas**

O RE nº 723.651, com repercussão geral reconhecida, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tinha por escopo avaliar a constitucionalidade da incidência do IPI na importação de veículos automotores por pessoas físicas, as quais, em regra não são contribuintes do imposto. A maioria dos ministros, capitaneada pelo relator, fixou a tese que na importação por pessoa física “Incide o IPI em importação de veículos automotores por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial, e o faça para uso próprio”.

No que se refere à modulação pleiteada, os contribuintes alegavam que havia decisões proferidas pelas duas turmas do STF em sentido oposto ao que foi proferido no RE

em questão, gerariam um grau de expectativa e previsibilidade aos contribuintes e, assim, se promoveria a modulação de efeitos do acórdão.

Porém, novamente a maioria entendeu que a mudança de uma interpretação consolidada da Corte atrai a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé, mas que, no caso, em que pese haja decisões em sentido diverso nas duas turmas do STF (oito decisões), elas não representavam jurisprudência dominante que justifique a modulação por mudança jurisprudencial, pois não tinham caráter vinculante.

### **3.2.12. Constitucionalidade da taxa estadual para emissão de Anotação de Responsabilidade Técnica**

Em 19 de outubro de 2016, ao julgar o RE 838.264, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, o plenário do STF fixou tese de repercussão geral mantendo a forma de cobrança da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), previsto na Lei 6.994/1982 incidente sobre serviços de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, entendendo que a norma questionada não violou o princípio da legalidade tributária ao prescrever teto para a cobrança do tributo, possibilitando sua fixação pelos conselhos profissionais das referidas áreas.

Na modulação pleiteada pelos contribuintes, o relator liderou a corrente unânime para indeferir o pedido, alegando que não houve mudança de orientação jurisprudencial, fixando a tese de repercussão geral, no sentido de que não há violação ao princípio da legalidade tributária quando ato normativo infralegal fixar valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, desde que o valor fixado não ultrapasse teto estabelecido em lei, sendo vedada a atualização do valor da taxa por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.

### **3.2.13. Inconstitucionalidade da Lei estadual nº 11.348/00, de Santa Catarina –Cobrança de taxas em razão da prestação de serviço público e específico**

A Companhia de Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina havia interposto recurso extraordinário, ao qual foi negado seguimento pelo relator, Ministro Luiz Fux, cujo objeto era exclusivamente o reconhecimento da constitucionalidade da Lei estadual nº 11.348/00, de Santa Catarina, que regulamentava o funcionamento de bingos no estado, a qual

previa a cobrança de taxas em razão da prestação do serviço público específico, o que ensejou o AgReg no RE nº 867.677/SC, com pedido de modulação de efeitos.

Por unanimidade, em 05 de outubro de 2017, a Primeira Turma do STF entendeu que a modulação não seria aplicável, pois não houve comprovação de risco à segurança jurídica ou excepcional interesse social, e, nas razões recursais, não contém qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.

### **3.2.14. Constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, conforme o previsto, nas redações dada pela Lei 10.256/2001, pelo artigo 25 da Lei 8.212/1991**

O STF, por maioria de votos, no RE nº 718.874/RS-RG, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, reconheceu a constitucionalidade da contribuição exigida do produtor rural pessoa física empregador, nos termos do artigo 25 da Lei 8.212/1991, denominada de Funrural, fixando a seguinte tese: “É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Os contribuintes ficaram inconformados e pediram para a Corte modular os efeitos dessa decisão, já que essa mesma contribuição havia sido reconhecida como inconstitucional pelo próprio STF no RE 363.852/MG. Apesar disso, o STF não modulou os efeitos, alegando que a mudança de uma interpretação consolidada da Corte atrai a modulação dos efeitos da decisão, como decorrência direta da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da irretroatividade tributária e da boa-fé, e no caso, o posicionamento em sentido diverso invocado a favor da modulação foi tomado anteriormente a EC 20/98. Portanto, houve alteração do critério constitucional - possibilidade de lei ordinária instituir a contribuição - por meio do poder constituinte derivado, não havendo, portanto, alteração de jurisprudência que autorizaria a modulação.

### **3.2.15. Incidência do ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde**

O Recurso Extraordinário nº 651.703/PR foi interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Paraná que havia determinado o recolhimento do Imposto sobre Serviços (ISS) relacionados às atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde. O argumento

principal era que a atividade das operadoras não tem por natureza a prestação de serviços, mas sim securitária, motivo pelo qual haveria violação do art. 153, V, da CF, que estabelece que cabe à União instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

O STF entendeu que não havia inconstitucionalidade na exigência do imposto sobre serviços incidente nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, tendo em vista que a intermediação realizada entre a operadora e o médico, hospital ou laboratório, é fato gerador do ISS.

Nesse sentido, foram opostos embargos de declaração para pleitear a modulação dos efeitos do julgado sob o fundamento de que aqueles contribuintes que tinham decisões favoráveis não poderiam ser prejudicados pelo julgamento do STF.

O relator do caso, Ministro Luiz Fux, negou o pedido de modulação dos efeitos com os argumentos de que o STF não tinha declarado a inconstitucionalidade de nenhuma norma, o que afastaria a aplicação análoga do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, bem como a corte não tinha precedentes no sentido de negar a possibilidade de incidência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, de maneira que não haveria possibilidade de modulação dos efeitos com base na hipótese de modificação de jurisprudência, prevista no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil.

### **3.2.16. Aproveitamento integral de créditos do ICMS pago na operação antecedente em hipóteses de redução parcial da base de cálculo na operação subsequente**

O Recurso Extraordinário nº 635.688/RS, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, tem por objeto a controvérsia jurídica sobre a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos relativos ao ICMS pago na operação antecedente, nas hipóteses em que a operação subsequente é beneficiada pela redução da base de cálculo.

No caso, discutiu-se a possibilidade de o estado do Rio Grande do Sul proceder à anulação proporcional do crédito fiscal relativo às operações de saída interna de mercadorias componentes da cesta básica, que são beneficiadas por redução de base de cálculo, nos termos da Lei gaúcha 8.820/89 e do Convênio ICMS 128/94.

Isso pois, na visão do contribuinte, não se aplica aos casos de redução de base de cálculo o disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal, que determina que, em matéria de ICMS, os casos de isenção ou de não incidência não deverão implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretarão a

anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes iniciou demonstrando que o STF possuía entendimento favorável a tese do contribuinte até 2005, quando a jurisprudência foi modificada para acolher a tese de que a redução da base de cálculo do ICMS corresponde a isenção parcial, motivo pelo qual seria constitucional a previsão normativa estadual que prevê o estorno proporcional do crédito de ICMS nas operações de saída de mercadoria do estabelecimento em que há benefício de redução de base de cálculo.

Em sede de embargos de declaração, os contribuintes pleiteavam a modulação dos efeitos da decisão, a fim de que fosse mantida a integralidade do crédito de ICMS tomado nas operações em questão e aplicado regramento distinto da legislação estadual específica. Ao analisar o pedido, a corte negou haver hipótese de modulação de efeitos para esse caso, já que a jurisprudência estava consolidada a mais de 10 anos e o pedido de modulação dos efeitos visando manter o crédito estornado se confundia com o próprio mérito do processo, de modo o seu acolhimento, em verdade, implicaria em inverter o resultado de mérito do caso, o que seria juridicamente impossível naquela fase.

### **3.3. Como o STF justifica a modulação de efeitos em matéria tributária**

A análise casuística acima permite que sejam respondidas as perguntas que são objeto deste trabalho. A primeira pergunta é: O Supremo Tribunal Federal tem um padrão decisório para aplicação do instituto da modulação temporal de efeitos em matéria tributária?

A resposta é parcialmente positiva. Como vimos ao longo do desenvolvimento do trabalho, a interpretação e a discricionariedade do intérprete são os “nós” que a teoria jurídica positivista busca desatar, desde a sua concepção no início do século XX até o seu estágio no pós segunda guerra, desembocando na fluidez dos conceitos que abarcam a realidade atual. Essa dificuldade se intensifica toda vez que se o intérprete se debruça em casos que o enunciado normativo a ser aplicado possui conceitos jurídicos de amplo sentido e alcance semântico, como é o caso dos tipos normativos que formam o instituto da modulação de efeitos.

Essa dificuldade apontada no referencial teórico do presente trabalho é espelhada na prática, em especial, no que concerne às decisões que foram objeto de análise, pois não há um conceito fechado de modulação de efeitos em matéria tributária adotado pela jurisprudência do STF, daí o porquê se afirmar que existem alguns padrões decisório, mas com desvios em algumas situações, acerca da modulação de efeitos nesses casos. O que é possível constatar,

conforme já adiantado nos itens 3.1 e 3.2. deste capítulo, é que em algumas situações específicas, o STF possui linhas de identificação para uma possível modulação ou não.

Esse é o caso, por exemplo, da modificação de jurisprudência. Sempre que a corte se depara com situações em matéria tributária que o seu julgamento implicou em modificação de sua jurisprudência anteriormente fixada, aplica-se o instituto da modulação de efeitos com base no princípio da segurança jurídica, de maneira a preservar as relações jurídicas e expectativas que foram construídas em cima desse entendimento. Isso confirma a hipótese adotada no presente trabalho de que há um padrão rigoroso na aplicação do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, com base no princípio da segurança jurídica, quando há modificação de jurisprudência, sendo irrelevante a parte que sofrer o revés temporal, se o ente estatal ou particular. Outro padrão relacionado ao princípio da segurança como justificativa da modulação de efeitos é a consideração de decisões liminares proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou até mesmo em recursos extraordinários com repercussão geral. Nesses casos, o STF considera a data da medida liminar que suspendeu a eficácia de determinada lei ou ato normativo em matéria tributária como um marco temporal para manejar os efeitos da decisão, de maneira que aqueles que estavam acobertados pela decisão da própria corte não sejam afetados pelo retorno de sua eficácia.

Já em relação às justificativas para a não modulação, é possível verificar uma linha de identificação, qual seja, a necessidade de demonstração, dentro do contexto fático-probatório, que a manutenção da decisão do STF tem o potencial de causar concretamente danos sociais irreversíveis. Nesse sentido, é possível afirmar que o STF tem a tendência a rejeitar argumentos metajurídicos em matéria tributária, isto é, aqueles argumentos de cunho consequencialista ou econômico, que não estão acoplados em qualquer base empírica que demonstre afetação de direitos fundamentais que poderão sofrer restrições irremediáveis.

Das nove decisões, apenas duas destoaram desse padrão e acolheram argumentos metajurídicos para efetivar a aplicação do instituto da modulação de efeitos.

A primeira é relativa ao tema da inconstitucionalidade dos prazos decadencial e prescricional para constituição do crédito tributário e cobrança que estavam previstos nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991. Após o julgar dos Recursos Extraordinários nºs. 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS, o relator, Ministro Gilmar Mendes não apresentou nenhuma fundamentação específica para mitigar a eficácia da declaração de inconstitucionalidade e apenas afirmou que a modulação visava evitar repercussão sistêmica caótica e um estado de insegurança jurídica, já que a devolução de valores seria



operacionalmente difícil e custosa, pois resultaria na anulação de várias cobranças administrativas e judiciais em curso que não haviam sido questionadas. Nesse caso, entende-se que os argumentos são metajurídicos pelo fato de que não há que se falar em insegurança jurídica para privilegiar o ente estatal se não houve a demonstração de modificação de jurisprudência, que surpreendeu a atuação administrativa, ou a demonstração empírica de que a devolução desses valores poderia implicar em grave restrição de direitos fundamentais decorrentes da atuação estatal.

A segunda é decisão que acolheu a modulação dos efeitos no julgamento da ADI 4171/DF, cujo julgamento de mérito acarretou na declaração de inconstitucionalidade dos §§10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136/2008, que determinou a atribuição da responsabilidade às distribuidoras de combustíveis, no caso de operações interestaduais com gasolina “C” ou óleo diesel, pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso, de modo a estornar o crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contidos na mistura. Segundo a decisão, o motivo da modulação era minimizar o impacto da decisão na arrecadação dos estados prejudicados, sem, contudo, demonstrar em que medida haveria afetação de direitos fundamentais daqueles cidadãos que são destinatários das políticas públicas estaduais.

Em que pese as duas decisões mencionadas não estejam adequadas às premissas teóricas adotadas nesse trabalho, cujo estudo buscou racionalizar a aplicação do instituto da modulação de efeitos, isso não abala a confirmação da hipótese de que o Supremo Tribunal Federal tem uma tendência a não modular em casos que o excepcional interesse social é invocado com base em argumentos metajurídicos, como problemas econômicos, desacompanhados de elementos fáticos-probatórios a demonstrar o risco social irreversível.

A segunda pergunta objeto desse trabalho, que também está apta a ser respondida, é saber se é possível identificar na jurisprudência da modulação temporal de efeitos em matéria tributária algum padrão conceitual sobre o significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”?

Há resposta também é parcialmente positiva. Como já vimos na resposta da primeira pergunta, é possível identificar nuances de casos em que a situação fática leve a padrões que exigem a modulação de efeitos, como é o caso da modificação de jurisprudência em matéria tributária, e que rechaçam a modulação, como os casos em que não se comprova empiricamente a existência de prejuízo social irreversível. No entanto, não é possível encontrar um único padrão conceitual que é utilizado nas decisões do STF para definir essas

expressões. Na prática, as decisões utilizam essas expressões seguidas de exemplos hipotéticos que confirmam a necessidade de sua garantia, como se esse silogismo fosse o bastante para garantir a validade da manipulação das decisões que declaram a inconstitucionalidade. Um fator que dificulta a apreensão de um conceito mais denso e padronizados de tais conteúdos normativos é o fato de que a produção do acórdão do STF é fragmentada, de maneira que é facultado a cada ministro apresentar, caso queira fazê-lo, um significado do que entenda ser “Segurança Jurídica” e “Excepcional Interesse Social”. Na prática, é quase impossível afirmar que existe um único conceito jurídico adotado pelo STF sobre tais expressões. A pesquisa evidenciou que a atribuição de significado para essas expressões está inserida no campo prático, a partir da identificação de circunstâncias que se repetem nos julgamentos em matéria tributária e impõem uma manipulação temporal dos efeitos da decisão, como são os casos de modificação de jurisprudência, por exemplo.

Essa dificuldade de apresentar um conceito unívoco demonstra a relevância das premissas teóricas utilizadas para a análise das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, conforme exaustivamente trabalhadas nos itens 2.3.1. e 2.3.2. deste trabalho, as quais podem servir de balizas para formar um significado jurídico possível dessas expressões quando alinhados com as situações jurídicas que evidenciam a necessidade de modulação dos efeitos.

## CONCLUSÃO

A modulação de efeitos, prevista no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, artigo 11 da Lei 9.882/1999 e artigo 927, §3º, do Código de Processo, é uma regra que permite ao Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ou ainda, ao modificar a sua jurisprudência, atribuir à decisão, como regra geral, o efeito *ex tunc*, de modo a retroagir até a data do nascimento da lei inconstitucional, o efeito *ex tunc* mitigado, cujos efeitos recuam no tempo apenas para aqueles que questionaram judicialmente a lei inconstitucional, o efeito *ex nunc*, excepcionalmente, para que a declaração de inconstitucionalidade só produza efeitos a partir do seu trânsito em julgado, ou, ainda, com efeitos prospectivos ou *pro futuro*, fixando-se a data da produção de efeitos da decisão em outro momento após o trânsito em julgado.

No caso das declarações de inconstitucionalidade fundadas na legislação do controle concentrado, o quórum para aprovação sobre a modulação de efeito é a maioria de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, enquanto a modulação de efeitos fundada na regra contida no Código de Processo Civil não especifica o quórum de aprovação. Em qualquer das hipóteses legais adotadas para utilização da modulação de efeitos, a decisão judicial deverá estar fundamentada em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

A utilização da manipulação dos efeitos da decisão que declara inconstitucionalidade ou modifica jurisprudência requer a superação de um ônus linguístico, que é a determinação do significado semântico das razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social aplicadas ao caso analisado, tendo em vista a vagueza e elasticidade dessas expressões.

Esse é um problema que está na gênese dos sistemas jurídicos positivo. Nesse sistema de organização do direito, as formas de interpretação das normas jurídicas e a discricionariedade do intérprete têm sido trabalhadas pela teoria jurídica a muito tempo. Como foi visto no início do trabalho, Hans Kelsen e H.L. Hart, dois expoentes indispensáveis para a compreensão do positivismo jurídico e que influenciaram a produção jurídica acadêmica e prática no Brasil, sistematizaram formas de compreensão sobre o ordenamento jurídico e chegaram ao mesmo problema de interpretação do direito, dado que linguagem está fadada a gerar conflitos interpretativos. A crítica ao positivismo está justamente nessa discricionariedade “permissiva”, que dá ao intérprete da norma jurídica a sensação de que é possível realizar a interpretação que subjetivamente parece ser a mais conveniente ao caso

analisado. Nesse ponto, a crítica busca demonstrar que o intérprete está vinculado aos elementos que dão coerência e integridade ao ordenamento jurídico, de modo que trazer a Constituição para o centro do debate é essencial para se estabelecer um método interpretativo. Nesse sentido, o texto constitucional não seria apenas um ponto de partida formal da interpretação, mas seria um ponto de chegada, isto é, a interpretação das normas jurídicas deve buscar a finalidade consagrada pela Constituição. Por essa razão, para compreender a modulação de efeitos em matéria tributária, é necessário, antes de tudo, compreender a formação do sistema constitucional brasileiro, a sua eficácia e efetividade e a jurisdição constitucional, esta última decisiva para a análise do objeto deste trabalho.

No Brasil, a Constituição de 1988, inspirada nos modelos de Constituição que vingaram após a segunda guerra mundial e marcada por um autoritarismo estatal que precedeu a sua elaboração, trouxe como princípios fundamentais da carta magna o Estado Democrático de Direito e a Dignidade da Pessoa Humana, como objetivos da república a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a fim de garantir o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais, a erradicação da pobreza e a promoção do bem comum, como direitos fundamentais um extenso rol de conteúdos normativos, tanto do ponto de vista individual como do ponto de vista social. No Direito Tributário, a Constituição de 1988, dando continuidade ao sistema inserido pela Emenda Constitucional nº 18/1965, foi essencialmente garantista e criou um verdadeiro estatuto de direitos dos contribuintes quando da fixação da “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, bem como a delimitação de competências rígidas para que os entes estatais possam instituir tributos.

Esse compromisso maximizador firmado pelo constituinte originário impôs ao poder público múltiplas tarefas para dar efetividade ao texto constitucional. Ocorre que, ao longo da vigência da Constituição de 1988, em um contexto social plural e democrático que convive com a escassez dos recursos econômicos e interesses políticos variados, a efetivação de muitos direitos consagrados no texto constitucional não fora cristalizada pela ação dos Poderes Executivos e Legislativos, de modo que a provocação do Poder Judiciário, em especial, do STF passou a ser recorrente. Nesse sentido, ao longo da primeira metade dos anos 2000, o STF passou a atuar ativamente na garantia do exercício de direitos fundamentais, em temas que o processo político majoritário estava omissivo, o que, de início, foi aceito e festejado, mas nos últimos anos passou a ser muito criticado, principalmente, em razão do excesso de decisões tomadas monocraticamente pelos membros da Corte, as quais, em algumas oportunidades, foram conflitantes e interferiram no ambiente político-institucional, de modo a gerar desconfiança e crise de legitimidade na atuação da jurisdição constitucional.

Inserida nesse contexto atual da jurisdição constitucional, a modulação de efeitos em matéria tributária deve ser cuidadosamente manipulada, pois, por ser um instrumento normativo que invoca a atuação absoluta do STF, permitindo, no limite, a manutenção de situações inconstitucionais no tempo, depende muito da autoridade política que corte possuiu para tomar decisões que possam implicar em eventuais restrições financeiras para determinar a devolução de valores recolhidos aos entes tributantes de forma inconstitucional, ou ainda, para negar devolução de valores pagos inconstitucionalmente pelos contribuintes com vistas à manutenção de execução de prestação positivas estatais que têm por objeto a promoção e execução de direitos fundamentais.

Em decorrência desse quadro institucional, para que a análise das decisões que modulam temporalmente os efeitos das decisões não seja tragada por circunstâncias extrajurídicas e acabem por ser imprecisas, é necessário estabelecer a compreensão dos efeitos do controle de constitucionalidade e as possibilidades teóricas de interpretação das expressões “segurança jurídicas” e “excepcional interesse social”, bem como tratar da modificação de jurisprudência dominante, as quais encerram as hipótese de modulação.

A declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo gera efeitos *ex tunc*, invalidando todos os atos jurídicos baseados em determinada norma desde sua origem. Em decorrência disso, situações jurídicas consolidadas no passado, em tese, são desfeitas em razão de sua inconstitucionalidade originária, razão pela qual podemos enxergar um duplo potencial em uma decisão do STF que invalide determinada lei ou ato normativo, quais sejam, o destrutivo, que desfaz atos jurídicos consolidados, e o restaurativo, que reestabelece a integridade do sistema normativo ao afastar a lei ou ato normativo inconstitucional. Esse efeito é o que se chama de calibração do sistema.

Na jurisdição constitucional em matéria tributária, a problemática da calibragem do sistema está no fato de que um elevado volume de ações de contribuintes requerendo a devolução de valores recolhidos inconstitucionalmente, a depender do caso, pode gerar problemas externos ao sistema jurídico, que poderão ensejar na inviabilização da devolução de tais valores. Por isso que os fundamentos determinantes para forçar a necessária repetição de indébito, em atenção ao texto constitucional, ou, por outro lado, para sustentar a não devolução de tais valores com vistas a preservar o cumprimento de outras funções estatais que dependam desses recursos, devem estar acompanhados de uma *calibração* do sistema a partir da interpretação de valores constitucionais que mantenham a integridade normativa.

Nesse sentido, as disposições normativas que preveem a modulação de efeitos, por possibilitarem pinçar, no tempo, os efeitos da inconstitucionalidade de determinada lei ou ato

normativo, ou ainda, os efeitos derivados da modificação de jurisprudência, com o escopo de preservar valores como “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, são naturalmente *regras de calibração* do sistema, pois buscam localizar no tempo esses feitos com objetivo de preservar situações jurídicas amparadas em direitos constitucionalmente garantidos.

A chave que permite a adequada tomada de decisão a fim de manter a calibragem do sistema é como se interpretam as expressões “segurança jurídica” ou “excepcional interesse social”, especialmente, quando se trata de casos que envolvem matéria tributária. Em relação à “segurança jurídica” nesse contexto específico, após investigação teórica realizada a partir de textos que trataram especificamente sobre o sentido, conteúdo e alcance dessa expressão, conclui-se que se trata de um princípio geral que integra o próprio conceito de Estado Democrático de Direito.

Especificamente em matéria tributária, o sistema constitucional brasileiro demanda um escalonamento quando da sua relativização pelo intérprete, pois, *prima facie*, tanto no contexto histórico-evolutivo de sua interpretação quanto na relevância de seu conteúdo normativo, o princípio da segurança jurídica inspira uma aplicação em favor dos indivíduos prioritariamente. Assim, em primeiro lugar, a segurança jurídica não visa proteger o Estado, já que é o próprio Estado o editor de normas que posteriormente podem ser invalidadas, considerando aqui o contexto do controle de inconstitucionalidade em matéria tributária em que se pretende a aplicação da modulação de efeitos. Entretanto, como visto, a segurança jurídica pode ser invocada pelo Estado com a finalidade de salvaguardar situações jurídicas abarcadas pelos direitos e garantias fundamentais em âmbito coletivo. Contudo, é necessário superar o caráter contramajoritário do STF, já que deixar de devolver valores recolhidos a título de tributo declarado inconstitucional implica em profunda restrição aos direitos fundamentais do contribuinte. Essa superação está no papel de demonstrar que, no contexto fático-jurídico específico, o princípio da segurança jurídica deve ser pesado a favor de uma coletividade para garantir a não ruptura do tecido constitucional que envolve os princípios fundamentais consagrados na Constituição. Essa demonstração de ser feita através de prova, a qual deverá ser submetida a todas as regras processuais constitucionais, como o contraditório daqueles que terão os seus direitos restringidos.

No que se refere à expressão “Excepcional Interesse Social” aplicada ao instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, conclui-se, em primeiro lugar, que ela não pode ser lida simplesmente como interesse público, sob pena de incorrer em equívocos autoritários que coloquem os interesses estatais e governamentais acima de direitos fundamentais

daqueles atingidos pela decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade. No âmbito do Estado Constitucional que está inserido o Brasil, não faz sentido acirrar essa dicotomia, tendo em vista que o compromisso maximizador dos direitos fundamentais, previsto na Constituição de 1988, constitui um interesse coletivo. Por essa razão, considerando que a modulação de efeitos é uma técnica que também visa proteger direitos fundamentais, o “Excepcional Interesse Social” deve ser entendido como uma medida para proteger interesses da sociedade civil, impondo-se, no caso em que for aplicado, a demonstração de que o interesse social específico, como, o prejuízo da arrecadação, causará danos gravíssimos a ponto de prejudicar a execução de tarefas públicas específicas e vinculadas a promoção de algum direito fundamental.

Estabelecido esse arcabouço teórico, a análise das decisões de modulação temporal de efeitos em matéria tributária pelo STF realizadas nesse trabalho pode ser feita em adequado nível de crítica. Com o objetivo de verificar se o STF tem um padrão decisório para aplicação do instituto da modulação temporal de efeitos em matéria tributária, bem como se, nesses casos, há algum padrão conceitual sobre o significado das expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, foi feita uma pesquisa no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal em 19 de novembro de 2018, 19 de agosto de 2019 e 05 de abril de 2020, indicando no campo de pesquisa as palavras “modulação” e tributário”, com um corte temporal de 10 de novembro de 1999 até as datas indicadas, buscando colher todas as decisões de modulação de efeitos em matéria tributária existentes desde a edição da Lei nº 9.868/1999. Após a depuração do material encontrado na pesquisa, separamos as decisões em 26 temas em que o STF analisou a modulação temporal de efeitos em matéria tributária, constando que houve modulação de efeitos em 9 oportunidades, o que corresponde a 34,5% do total de vezes em que essa matéria foi objeto de apreciação pelo plenário.

A análise realizada permitiu concluir que é possível afirmar a existência de padrões acerca da modulação temporal de efeitos em matéria tributária pelo STF em algumas situações específicas, nas quais identificou-se linhas interpretativas para uma possível modulação ou não, como são os casos de modificação de jurisprudência e de exigência de comprovação de grave lesão ao ambiente social quando a modulação é requerida com base no interesse social. Ainda, no que se refere ao objetivo de saber se, na jurisprudência do STF, há definição sobre os significados das expressões “Segurança Jurídica” e “Excepcional Interesse Social”, conclui-se que é possível identificar características de casos em que a situação fática leve a padrões que exigem a modulação de efeitos, como é o caso da modificação de jurisprudência em matéria tributária, e que rechaçam a modulação, como os casos em que não

se comprova empiricamente a existência de prejuízo social irreversível. No entanto, não é possível encontrar um único padrão conceitual que é utilizado nas decisões do STF para definir essas expressões. Na prática, as decisões utilizam essas expressões seguidas de exemplos hipotéticos que confirmam a necessidade de sua garantia, como se esse silogismo fosse o bastante para garantir a validade da manipulação das decisões que declaram a inconstitucionalidade. Essa carência conceitual na jurisprudência do STF demonstra a necessidade de retomada dos pressupostos teóricos que auxiliam na interpretação do direito, a fim de trazer uma aproximação mais racional para a tomada de decisões que podem gerar impactos transcendentais aos limites jurídicos impostos pela ordem constitucional.



## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. *Processo constitucional brasileiro*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ALMEIDA, Francisco Provázio Lara de. *Modulação de Efeitos Temporais na Formação e na Superação dos Precedentes Judiciais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

ALVES, José Carlos Moreira. *Direito Romano*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação & STF: A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre Modulação*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2016.

\_\_\_\_\_. *Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF*. São Paulo. Quartier Latin, 2011.

ARGUELHES, Diego Werneck; RIBEIRO, Leandro Molhano. *Ministrocrácia: O Supremo Tribunal individual e o processo democrático brasileiro*. In: *Novo Estudos Cebrap*, São Paulo, v. 37, n. 1 p. 13/32, 2018.

ÁVILA, Ana Paula. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª edição: revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

ARAÚJO, Luis Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. *Mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*. Parecer. RDE. Revista de Direito do Estado, v. 2, p. 261, 2006.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e Interpretação Constitucional*. 4ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro; MEYER-PFLUG, Samantha. *A Interpretação como Fator de Desenvolvimento e Atualização das Normas Constitucionais*. In: SILVA, Virgílio Afonso (Org.). *Interpretação Constitucional*. 1ªEd. 3ª Tir. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Trad.: Plínio Dentzie. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 6 Ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2015.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *O pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad.: CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. 3ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

CINTRA, Marcos. *Paradigmas tributários: do extrativismo coloquial à globalização na era eletrônica*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. 1ªEd. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na CF/88*. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DIMOULIS, Dimitri. LUNARDI, Soraya. *Curso de Processo Constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais*. Cap. IV, Itens 5 e 6, p. 242/257. São Paulo: Atlas, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAJOLI, Luigi. *O Estado de Direito entre o passado e o futuro*. In: COSTA, Pietro; e ZOLO, Danilo. *O Estado de Direito: História, teoria, crítica*. Trad.: Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 417/464

FRANCISCO, José Carlos. *Emendas Constitucionais e Limites Flexíveis*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. *Estado pós-moderno, confiança legítima e anterioridade tributária*. Revista Brasileira de Estudos Constitucionais. Belo Horizonte, ano 5, n. 17, jan. / mar. 2011.

\_\_\_\_\_. *(Neo) Constitucionalismo na pós-modernidade: princípios fundamentais e justiça no caso concreto*. In: FRANCISCO, José Carlos (organizador e coautor). *Neoconstitucionalismo e atividade jurisdicional: do passivismo ao ativismo judicial*. Belo Horizonte: Del rey, 2012. p. 47/88.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 40ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6 edição refundida do ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2014.

HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad.: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOUAISS, Antônio, VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução: João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MACCORMICK, Neil. *Argumentação jurídica e teoria do direito*. Trad.: Waldéa Barcellos; Rev. Trad.: Marylene Pinto Michael. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MAGALHÃES, Andréa. *Jurisprudência da crise: Uma perspectiva pragmática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MENEZES, Daniel Francisco Nagao. *Economia e mutação constitucional*. 2008. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2008.

MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015.

NERY JR., Nelson; NERY, Rosa Maria. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 16ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NOHARA, Irene Patrícia. *Direito Administrativo*. 8 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

NETTO, Antônio Alves Pereira. *Modulação de Efeitos em Matéria Tributária: Análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade da Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

PERELMAN, Chaïm. OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação: a nova retórica*. Trad.: Maria Ermentina de Almeida Prado Galvão. 3ª Ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

PEREZ, Carlos Alberto Navarro. *A modulação temporal de efeitos dos provimentos jurisdicionais de controle de constitucionalidade: conteúdo essencial e aplicabilidade.*, 2013. 416p. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Universidade de São Paulo.

PALMA, Juliana Bonacorsi de; FEFERBAUM, Marina; PINHEIRO, Victor Marcel. In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (Organizadores). *Metodologia jurídica: um roteiro prático para os trabalhos de conclusão de curso*. 1ª Ed. 4ª Tir. São Paulo: Saraiva (Serie GVlaw), 2015.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários a constituição brasileira: ementa constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969*. 2. ed., rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 10 Ed. rev. atual. e ampli. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

SERPA JUNIOR, Wagner. *Princípio da proteção à confiança legítima em matéria tributária e modulação de efeitos das decisões judiciais*. 2011. Dissertação de Mestrado. Universidade Presbiteriana Mackenzie.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 8ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

\_\_\_\_\_. *O constitucionalismo brasileiro: evolução institucional*. São Paulo: Malheiros Editoras Ltda., 2011.

SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009.

STRECK, Lenio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (organizadores). *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*. 5ª edição: revista, modificada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *A constituição (ainda) dirigente e o direito fundamental à obtenção de respostas concretas*. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Belo Horizonte, ano 1, n. 6, jan./dez. 2008.

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

\_\_\_\_\_. *Paradigmas do judicialismo constitucional*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TEIXEIRA, Bruno Campos Christo. *Os limites à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no âmbito do direito tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário. Ano 14. N. 81. Maio/julho, 2016.

TEIXEIRA, J. H. Meirelles. *Curso de direito constitucional*: Rio de Janeiro: Forense, 1991.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *A Moralidade da Constituição e os Limites da Empreitada Interpretativa, ou entre Beethoven e Bernstein*. In: SILVA, Virgílio Afonso (Org.). *Interpretação Constitucional*. 1ªEd. 3ª Tir. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2010. p. 217/254.

\_\_\_\_\_. *A Batalha dos Poderes: Da transição democrática ao mal-estar constitucional*. 1ª Ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. 1ª ed., 1ª reimpr., Curitiba: Juruá, 2011.