

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

ROGÉRIO GASPARI COELHO

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS, MODULAÇÃO DE
EFEITOS PELO STF E CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS:
PROPOSTAS PARA A DIMINUIÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA**

SÃO PAULO

2022

ROGÉRIO GASPARI COELHO

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS, MODULAÇÃO DE
EFEITOS PELO STF E CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS:
PROPOSTAS PARA A DIMINUIÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Professor Dr. Flávio Rubinstein

SÃO PAULO

2022

Coelho, Rogério Gaspari.

Inconstitucionalidade de normas tributárias, modulação de efeitos pelo STF e consequências econômicas : propostas para a diminuição da insegurança jurídica / Rogério Gaspari Coelho. - 2022.

92 f.

Orientador: Flávio Rubinstein.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Administração e processo tributário - Brasil. 3. Controle da constitucionalidade. 4. Segurança jurídica. I. Rubinstein, Flávio. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

ROGÉRIO GASPARI COELHO

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS, MODULAÇÃO DE
EFEITOS PELO STF E CONSEQUÊNCIAS ECONÔMICAS: PROPOSTAS PARA A
DIMINUIÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São
Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito
para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Data de aprovação:

Banca examinadora:

Prof. Dr. Flávio Rubinstein (orientador)

Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado

Profª. Dra. Thais De Laurentiis Galkowicz

RESUMO

Este trabalho almeja promover uma análise do instituto da modulação de efeitos de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) que declarem a inconstitucionalidade de normas tributárias. A partir de uma avaliação dos problemas do contencioso judicial tributário brasileiro e das consequências da incerteza tributária e da insegurança jurídica, estuda-se a possibilidade de aplicação de argumentos consequencialistas em direito tributário, o instituto da modulação de efeitos e como ele afeta o cálculo do custo de litigância por parte dos contribuintes. Por fim, e tendo em vista as análises teórica, jurisprudencial e empírica efetuadas, são elaboradas propostas visando a aprimorar o sistema processual brasileiro e diminuir os efeitos colaterais do alto nível de litigiosidade e da aplicação do instituto da modulação.

Palavras-chave: contencioso tributário; controle de constitucionalidade; segurança jurídica; consequencialismo; modulação; custo de litigância.

ABSTRACT

This work aims at conducting an analysis of the adjustment of the effects of the decisions delivered by the Brazilian Supreme Court (STF) declaring the unconstitutionality of tax laws. An initial evaluation of the problems of the Brazilian tax litigation system, such as tax and legal uncertainty, is made. Furthermore, the possibility of using consequentialist arguments in tax disputes is assessed. Then, the adjustment of the effects of the Supreme Courts' decision and how it affects the cost of litigation's calculations done by taxpayers is evaluated. Finally, and considering the theoretical, case law and empirical analysis performed, proposals are made to improve the Brazilian civil procedure system and curb the side effects of its high level of litigation and of the use of the adjustment of the effects of the decisions.

Keywords: tax litigation; constitutionality control; tax certainty; consequentialism; adjustment of effects of judicial decisions; cost of litigation.

ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AGU	Advocacia-Geral da União
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
CPC/15	Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015)
CTN	Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)
ED	Embargos de Declaração
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Imposto sobre Serviços
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942)
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000)
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	O CONTENCIOSO JUDICIAL BRASILEIRO: BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO... 13	
1.2	NOTA METODOLÓGICA	16
2	INCERTEZA TRIBUTÁRIA E INSEGURANÇA JURÍDICA	20
3	ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS E A MODULAÇÃO DE EFEITOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	25
3.1	ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS	25
3.2	MODULAÇÃO DE EFEITOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	32
3.3	OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À MODULAÇÃO.....	49
3.4	A DIMENSÃO POLÍTICA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS	53
3.5	EXCURSO: MODULAÇÃO E ORÇAMENTOS PÚBLICOS.....	58
3.6	EXCURSO: MODULAÇÃO E O CUSTO DE LITIGÂNCIA PARA OS CONTRIBUINTES.....	65
4	ANÁLISE EMPÍRICA: O TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL E SEUS DESDOBRAMENTOS (TEMAS 118 E 1067 DE REPERCUSSÃO GERAL).....	73
5	CONCLUSÕES E PROPOSTAS PARA A REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA DECORRENTE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS.....	81
	REFERÊNCIAS	84

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho busca investigar como a modulação de efeitos de decisões sobre a inconstitucionalidade de normas tributárias pelo Supremo Tribunal Federal (STF) afeta a segurança jurídica, causando incerteza tributária e impactando o cálculo do custo de litigância, por parte dos contribuintes.

A longa duração dos processos judiciais, no Brasil, tem como efeito a crescente discussão acerca da consideração das consequências das decisões do Poder Judiciário, tema que acarreta agudos dissensos doutrinários e jurisprudenciais. Na prática, argumentos consequentialistas são cada vez mais utilizados em juízo, pela Fazenda, mas também pelos próprios Ministros do STF, quando a Corte modula suas decisões.

Com base em considerações teóricas e empíricas se buscará, pois, confirmar se a reiteração da modulação de efeitos distorce o cálculo do custo de litigância em matéria tributária por parte dos contribuintes, e propor medidas para amenizar a incerteza tributária e a insegurança jurídica que essa distorção causa.

O contencioso tributário brasileiro é afetado por um problema crônico de lentidão, o que, na seara tributária, causa diversos impactos adversos tanto para o Fisco quanto para os contribuintes, mormente nos casos envolvendo o controle de constitucionalidade de normas tributárias.

Em termos abstratos, a longa duração dos processos potencializa o dano econômico impingido à parte perdedora. Usualmente, declarada a inconstitucionalidade de uma norma tributária, ou o orçamento público é prejudicado ou, reconhecida a sua constitucionalidade, o patrimônio dos contribuintes será afetado.

A possibilidade de o STF modular os efeitos de suas decisões, tanto em controle difuso como em controle concentrado de constitucionalidade¹, pode amplificar ainda mais a incerteza trazida pela demora na obtenção de um pronunciamento judicial definitivo.

¹ Como será mais adiante abordado, a faculdade de modular os efeitos de decisão judicial está prevista no art. 27 da Lei nº 9.868 (BRASIL. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 18 out. 2022), que regula o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, no art. 11 da Lei nº 9.882 (BRASIL. *Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 18 out. 2022), que dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, todos perante o STF, bem como no § 3º do art. 927 da Lei nº 13.105 (BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil.

Nesse cenário, é cada vez mais frequente a elaboração de pedidos de modulação de efeitos das decisões do STF em matéria tributária, principalmente por parte do Fisco, com base em argumentos consequencialistas.

Esses argumentos consistem em alegações no sentido de que a decisão final do Poder Judiciário, que declare a inconstitucionalidade de norma e determine o ressarcimento dos contribuintes, não poderia causar um impacto financeiro que impedisse que o Estado exercesse suas funções precípuas.

Pleiteia a Fazenda, por conseguinte, que o ressarcimento não seja autorizado a todos contribuintes, mesmo após a declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, aplicando-se efeitos *ex nunc*, ou seja, prospectivos, para o futuro, de decisão de inconstitucionalidade.

Ressalte-se, outrossim, que a consideração das consequências das decisões judiciais tem sido aventada, em diversos casos, pelos próprios Ministros do STF, ao avaliarem a constitucionalidade de lei em tese ou em casos concretos, discricionariedade que lhes é concedida por lei e, como se demonstrará, vem sendo cada vez mais utilizada de ofício.

Se os princípios e as regras do Direito Tributário e do Direito Financeiro fossem devidamente respeitados, impedir-se-ia a ocorrência de dispêndios imprevistos pela Fazenda, oriundos de decisões judiciais, ainda mais em processos com enormes – e, sobretudo, previsíveis – impactos financeiros e orçamentários. Os contribuintes, por sua vez, também não sofreriam alguns desses efeitos adversos, como a impossibilidade de repetição de indébito, especialmente nos casos de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, o que acaba por ferir as garantias de acesso à jurisdição e a isonomia.

Outro aspecto da questão a ser salientado é que a descrição das consequências atribuídas às decisões geralmente é acompanhada de fundamentação deficiente; como não há parâmetro legal para essa avaliação e, sendo a jurisprudência do STF ambígua sobre seus critérios, cria-se um problema de três ordens: a primeira, constitucional, relativa à necessidade de fundamentação das decisões judiciais; a segunda, atinente à teoria da argumentação jurídica, que pode se mostrar *falha*, por suscitar critérios não *universalizáveis*; e, por fim, o terceiro, de ordem funcional, sob o ponto de vista da efetividade, haja vista que a modulação muitas vezes não tem se prestado ao fim para o qual é destinada.

Trata este trabalho, pois, de tema de grande relevância prática, dado o volume de litigiosidade envolvendo a constitucionalidade de normas tributárias no Brasil. Ademais, os

Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 18 out. 2022), o Código de Processo Civil (CPC/15).

princípios da segurança jurídica, conforme o art. 5º, inciso XXXVI², e da duração razoável do processo, constante do art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal³⁴, são cláusulas pétreas do sistema constitucional brasileiro, sendo premente o aprimoramento dos meios processuais para sua efetivação.

O potencial de impacto orçamentário das discussões aqui tratadas e os benefícios econômicos oriundos de uma política pública ou de medidas legislativas visando a diminuir a incerteza tributária, que redundam em insegurança jurídica, reforçam a importância do estudo do tema.

Pelo ponto de vista do Poder Público e do Direito Financeiro, em que pese a relevância para a sociedade deste tipo de impacto nos orçamentos públicos, ampliando déficits fiscais, o poder de tributar decorrente da soberania estatal pode, mediante o exercício das competências constitucionalmente estabelecidas, ser utilizado com vistas a recompor o equilíbrio do Erário.

No que se refere à ótica dos contribuintes e do Direito Tributário, objeto deste trabalho, a certeza da carga tributária geralmente é mais relevante do que o nível de alíquota nas decisões sobre investimento⁵, ou seja, o investimento privado é diretamente afetado pelo tema aqui discutido. Ou seja, ainda que a alíquota do tributo seja mais alta em determinada jurisdição, isso é preferível em relação à incerteza.

A segurança jurídica, que permite às companhias serem ressarcidas após recorrerem ao Poder Judiciário e saírem vencedoras de uma contenda, faz parte dessa certeza tributária, e parece razoável afirmar-se que a possibilidade de modulação de efeitos a reduz ainda mais.

² “XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

³ “LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” (*Ibidem*).

⁴ Como afirma Mendes: “Assim, tendo em vista a indissociabilidade entre proteção judicial efetiva e prestação jurisdicional em prazo razoável, e a ausência de autonomia desta última pretensão, é que julgamos pertinente tratar da questão relativa à duração indefinida ou desmesurada do processo no contexto da proteção judicial efetiva.

O reconhecimento de um direito subjetivo a um processo célere – ou com duração razoável, impõe ao Poder Público em geral e ao Poder Judiciário, em particular, a adoção de medidas destinadas a realizar este objetivo. Nesse cenário, abre-se um campo institucional destinado ao planejamento, controle e fiscalização de políticas públicas de prestação jurisdicional que dizem respeito à própria legitimidade de intervenções estatais que importem, ao menos potencialmente, lesão ou ameaça a direitos fundamentais” (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 393).

⁵ CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas; ZANGARI, Ernesto. *Tax uncertainty: economic evidence and policy responses*. Luxembourg: European Commission, 2017. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf. Acesso em: 7 jul. 2019. p. 3.

É difícil, pois, para as empresas, avaliar o *custo da litigância tributária*, para que possam tomar a decisão racional, do ponto de vista econômico, de iniciar ou não um processo judicial.

Acresça-se a isso que determinadas modalidades de discussões judiciais exigem a garantia do juízo, mediante, por exemplo, depósito judicial ou apresentação de seguro-garantia, medidas custosas e que pressionam o fluxo de caixa das companhias, reduzindo sua capacidade de investimento e seu valor de mercado, dada a perpetuação de algumas contingências em suas demonstrações financeiras.

O investimento privado, assim, pode ser bastante afetado perante a perspectiva de não ressarcimento dos contribuintes em caso de declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias, ou da necessidade (ou quase *obrigatoriedade*) de ter-se de enfrentar processos judiciais morosos e caros, despendendo-se valores em patrocínio de ações judiciais ao invés de investir-se no objeto social da companhia.

Evitar os efeitos nocivos dessa incerteza tributária nas decisões privadas de investimento é, pois, de grande relevância, ainda mais em um país em desenvolvimento e com baixo nível de investimento⁶ como o Brasil.

O objetivo deste trabalho, pois, é investigar, dado o atual sistema de controle de constitucionalidade brasileiro (concentrado e difuso), quais medidas podem ser tomadas para mitigar a incerteza tributária, os impactos sobre os orçamentos públicos, e os efeitos adversos sobre decisões de investimento privadas oriundos de decisões do STF que declarem a inconstitucionalidade de tributos, especialmente no que se refere à possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Para tanto, serão analisadas decisões da Corte Suprema nas quais a modulação de efeitos foi aplicada, suas razões de decidir e o uso de argumentos consequencialistas, tanto de fundo econômico-orçamentário como baseados no (excepcional) interesse social, para, por fim, avaliar o impacto desta dinâmica em como os contribuintes calculam o custo de litigância.

Para se chegar às conclusões almejadas, pretende-se responder, ao final deste trabalho, os seguintes quesitos:

⁶ “Observa-se que o Brasil sempre esteve no grupo dos países que menos investem, em comparação com o resto do mundo. Nas décadas de 1980 e 1990, por volta de 70% dos países investiram mais do que o Brasil, número que aumentou para 80% nas duas décadas seguintes” (BALLASIANO, Marcel. Em 2018, aproximadamente 90% dos países do mundo apresentaram uma taxa de investimento maior do que a do Brasil. *Blog do Ibre*, Rio de Janeiro, 30 maio 2019. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/em-2018-aproximadamente-90-dos-paises-do-mundo-apresentaram-uma-taxa-de-investimento-maior-do>. Acesso em: 15 out. 2022).

- Quais os casos nos quais o STF declarou a inconstitucionalidade de normas tributárias e modulou os efeitos de suas decisões?
- Quando o impacto da decisão nas finanças públicas é considerado, como a argumentação utilizada? Como se dá o uso de argumentos consequentialistas no contencioso tributário brasileiro? Qual a influência do tempo de duração dos processos na utilização desses argumentos?
- Como os contribuintes consideram os custos de litigância antes de ingressar no Poder Judiciário e como a possibilidade de modulação de efeitos pode impactar a análise desses custos?
- Como poderiam ser a insegurança jurídica e incerteza tributária diminuídas, evitando efeitos econômicos adversos para os contribuintes no caso de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias?

Com base na análise da legislação, da jurisprudência e da avaliação que a doutrina faz dessas questões, após esta introdução, o trabalho percorrerá o percurso abaixo descrito, abordando em minúcia os seguintes temas:

- Capítulo 2: análise da definição dos conceitos de incerteza tributária e de insegurança jurídica;
- Capítulo 3: análise sobre os argumentos consequentialistas e a modulação de efeitos pelo STF;
- Capítulo 4: análise empírica sobre os Temas 69, 118 e 1067 de Repercussão Geral; e
- Capítulo 5: apresentação das conclusões do trabalho e de propostas para a redução da insegurança jurídica.

Buscar-se-á, pois, responder a essas questões após a análise da legislação e da doutrina sobre segurança jurídica, consequentialismo e modulação, da jurisprudência do STF, de dados empíricos levantados sobre duração de processos e volume de litigância⁷, cotejando-se o quanto avaliado com as consequências do custo de litigância para o contribuinte e para o Poder Público e culminando com a elaboração de propostas para a redução da incerteza tributária e da insegurança jurídica.

⁷ Obtidos mediante requerimentos ao CNJ, ao STF e à PGFN com base na Lei de Acesso à Informação.

1.1 O CONTENCIOSO JUDICIAL BRASILEIRO: BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO

A morosidade na entrega da prestação jurisdicional não é exclusividade brasileira. Posner, por exemplo, um dos precursores da análise econômica do Direito, afirmou o seguinte: “The law’s delay has been a lament of popular literature since Shakespeare’s time, but much of the traditional criticism of that delay is superficial”⁸. O caso brasileiro, todavia, parece excepcional para qualquer parâmetro.

A título de exemplo, pode-se citar o tema 69 de repercussão geral junto ao STF (RE nº 574.406, referente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, paradigmático da temática discutida neste trabalho no que tange ao controle difuso de constitucionalidade. Foram 14,5 anos para se alcançar uma decisão final, sendo quatro deles somente para a decisão dos embargos de declaração que, usualmente, não têm efeitos infringentes sobre o quanto já decidido no julgamento de mérito. Ao final, os efeitos da decisão foram modulados.

Ações relativas ao controle concentrado de constitucionalidade geralmente também se estendem em demasia. Nesse sentido, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT⁹, com pedido de medida liminar, que, entre outros assuntos, questionava a constitucionalidade da tributação pelo ICMS do *download* de *software*, foi ajuizada em 21/01/1999; a medida liminar pleiteada foi parcialmente deferida em 26/05/2010, tendo a ação tramitado no STF por 21 (vinte e um) anos até ser definitivamente julgada – e sua decisão, modulada – em 24/02/2021.

Perceba-se que uma medida liminar que perdura por quase 11 anos deixa de representar uma situação transitória, e passa a ser um fato consumado, que certamente causará danos econômicos, reduzindo a certeza tributária de determinada jurisdição, principalmente caso se modulem os efeitos da decisão que venha a declarar inconstitucional algum dispositivo legal, como foi o caso. Especialmente em casos como este, envolvendo conflito de competências tributárias entre estados e municípios, a insegurança jurídica daí decorrente é ainda mais grave.

Apenas a título de contextualização, em 2019, segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ)¹⁰ relativos ao ano-base 2018, o Poder Judiciário brasileiro contava com um estoque de 78.691.031 processos, sendo aproximadamente 39% deles execuções fiscais.

⁸ POSNER, Richard A. *Economic analysis of law*. 8. ed. New York: Aspen Publishers, 2010. p. 796.

⁹ Andamento processual consultado em 19/06/2021.

¹⁰ Segundo o anuário Justiça em Números. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 17 fev. 2020.

Além disso, o estoque de crédito tributário da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) perfazia o montante de R\$ 3,4 trilhões¹¹, ou seja, 50,5% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em 2018¹², e o tempo médio dos processos, considerando-se as esferas administrativas e judiciais, em 2017, foi de 18 anos e 11 meses¹³.

Por fim, em 2018, o contencioso administrativo federal brasileiro correspondeu a 16,39% do PIB¹⁴. Nos países integrantes da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a mediana desse valor é de menos de 1%.

Pode-se considerar que isso é causado pela complexidade do sistema tributário brasileiro, aliada ao não menos intrincado sistema processual.

Sendo todos os custos variáveis no longo prazo¹⁵, o cálculo do custo de litigância, no Brasil, face ao seu benefício, é uma tarefa difícil, sendo que os contribuintes, muitas vezes, em face da possibilidade de modulação de efeitos, são obrigados a litigar, ou encaram o processo como uma aposta, e não com base em uma decisão economicamente fundamentada. Segundo Ávila¹⁶,

Qualquer ingresso de ação judicial pressupõe uma prognose de vantagens e desvantagens que, com a manipulação dos efeitos das decisões, fica totalmente alterada: na ausência de critérios seguros a respeito dos efeitos, toda ação judicial transforma-se num jogo de loteria (*Lotteriespiel*).

Além disso, as questões aqui levantadas também afetam o Poder Público. Ainda que submetido a um regime jurídico diferente, o Fisco também padece fortemente dos efeitos negativos do sistema de litigância brasileiro. Mesmo que se censure legisladores e administradores pela chamada “inconstitucionalidade útil”¹⁷, as políticas de Estado, mormente as de longo prazo, se ressentem da falta de recursos.

¹¹ Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. Disponível em: <https://www.etco.org.br/11/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2019.

¹² Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 28 jan. 2019.

¹³ *Ibidem*, p. 12.

¹⁴ Contencioso Tributário no Brasil, Relatório 2019 – Ano de referência 2018 – Insper. Disponível em https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf. Acesso em: 30 nov. 2020.

¹⁵ “Essa segunda forma de encarar o relacionamento entre a quantidade produzida do produto e a quantidade utilizada dos fatores, ou seja, a hipótese que admite que na função de produção todos os fatores são variáveis, caracteriza a análise de longo prazo” (CARVALHO, Luiz Carlos Pereira de. Teoria da firma: a produção e a firma. In: GREMAUD, Amaury Patrick *et al.* *Manual de economia*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 150).

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 595.

¹⁷ “O fenômeno passou a ser estudado no mundo acadêmico e ganhou o nome de inconstitucionalidade útil, que nada mais é do que a produção de normas sabidamente contrárias às regras na expectativa de, mais tarde, o Supremo anulá-las sem determinar a devolução do que já foi recolhido” (TEIXEIRA, Matheus. Decisões do STF dão margem a impostos ilegais e geram insegurança a investidores. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 26 ago. 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/decisoes-do-stf-dao-margem-a-impostos-ilegais-e-geram-inseguranca-em->

Cientes da longa duração dos processos e da impossibilidade de compensação antes do trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), muitos contribuintes têm, por exemplo, se valido de depósitos judiciais de modo a suspender a exigibilidade de créditos tributários e evitar a fila de pagamento de precatórios, que podem alongar discussões judiciais em aproximadamente um ano e meio (considerando-se o regime regular de pagamentos).

Esse cenário propicia, ainda a ocorrência de novas contendas, como no caso de destinação de depósitos judiciais pelos Estados¹⁸, onde houve modulação dos efeitos de alguns julgamentos, e em caso de parcelamento de precatórios, no qual também houve modulação¹⁹.

Por outro lado, a própria administração têm tentado racionalizar sua atuação processual, por exemplo, com a dispensa da obrigatoriedade de contestar ou recorrer, bem como a possibilidade de desistir de recursos interpostos, estabelecida pelo artigo 19 da Lei nº 10.522/2002²⁰ (com a redação que lhe deu a Lei nº 13.879/2019²¹), no caso de matéria sumulada, declarada inconstitucional, decidida pelos tribunais superiores com repercussão geral ou em recursos repetitivos, ou até mesmo quando parecer aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional concorde com o pleito dos particulares.

A Lei nº 13.988/2020²², lei de conversão da Medida Provisória nº 899/2019, regulou o instituto da transação fiscal, mediante negociação de dívidas tributárias e não tributárias da União Federal. Acresça-se a isso a existência de projetos de lei visando a implementar a

investidores.shtml?utm_source=JOTA+Full+List&utm_campaign=f3f34ba4c4-EMAIL_CAMPAIGN_2019_02_15_01_16_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_5e71fd639b-f3f34ba4c4-380546985. Acesso em: 15 out. 2022).

¹⁸ Vide, por Exemplo, a ADI nº 5.455 (Alagoas) e a ADI nº 6.660 (Pernambuco). Em âmbito Federal, a Lei nº 9.703 (BRASIL. *Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998*. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm. Acesso em: 18 out. 2022) determina, em seu art. 1º, § 2º, que os “depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais”.

¹⁹ Questão de ordem na ADI nº 4.425.

²⁰ BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

²¹ BRASIL. *Lei nº 13.897, de 3 de outubro de 2019*. Altera a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, para permitir a adaptação da modalidade de outorga de serviço de telecomunicações de concessão para autorização, e a Lei nº 9.998, de 17 de agosto de 2000, e revoga dispositivos da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113879.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

²² BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n os 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

arbitragem tributária, como o PL nº 4.257/2019 e o PL nº 4.468/2020, apresentados ao Senado Federal.

Por fim, medidas e programas destinados à implementação de programas de conformidade fiscal cooperativa (*co-operative compliance*) vem sendo implementados, como o “Nos Conformes”, no Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 1.320/2018, e a instituição de um comitê gestor para a implementação do “Confia”, programa de conformidade cooperativa fiscal, pela Portaria RFB nº 28, de 15/04/2021.

1.2 NOTA METODOLÓGICA

Para a elaboração deste trabalho, buscou-se analisar a jurisprudência do STF sobre o tema, com base nos casos de natureza tributária nos quais a modulação de efeitos foi aplicada. Alguns casos envolvendo aspectos não propriamente exacionais, no sentido de cobrança de tributos, mas que envolvem matéria tributária/orçamentária em sentido lato, também foram analisados (por exemplo, pagamento de precatórios e regimes próprios de previdência de servidores públicos).

Para a seleção das decisões analisadas, foi promovida uma busca no sítio do STF na internet (www.stf.jus.br) utilizando-se, nos parâmetros de pesquisa de jurisprudência, das palavras-chave “modulação” e “tributário”, e refinando-se então a pesquisa a partir dos 177 resultados encontrados, com foco nos casos nos quais a modulação foi efetivamente aplicada. Além disso, foram fonte de consulta trabalhos²³²⁴ anteriores que realizaram levantamentos sobre o tema. As decisões avaliadas são enumeradas abaixo, na Tabela 1:

Tabela 1 – Decisões do STF modulando efeitos em matéria tributária

	Processo	Data do Julgamento	Tema	Suscitador da Modulação
1	RE 401.953	16/05/2007	ICMS, partilha por Municípios	Relator Min. Joaquim Barbosa
2	RE 560.626	12/06/2008	Contribuições previdenciárias, decadência e prescrição	Fazenda Pública

²³ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020.

²⁴ DIAS, Daniela Gueiros; LEAL, Fernando. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4779/3604>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 826.

3	RE 559.943	12/06/2008	Contribuições previdenciárias, decadência e prescrição	Fazenda Pública
4	RE 556.664	12/06/2008	Contribuições previdenciárias, decadência e prescrição	Fazenda Pública
5	RE 559.882	12/06/2008	Contribuições previdenciárias, decadência e prescrição	Fazenda Pública
6	ADI 875	24/02/2010	Fundo de Participação dos Estados	Relator Min. Gilmar Mendes
7	ADI 1.987	24/02/2010	Fundo de Participação dos Estados	Relator Min. Gilmar Mendes
8	ADI 2.727	24/02/2010	Fundo de Participação dos Estados	Relator Min. Gilmar Mendes
9	ADI 3.243	24/02/2010	Fundo de Participação dos Estados	Relator Min. Gilmar Mendes
10	RE 500.171	16/03/2011	Cobrança de taxa de matrícula em universidades públicas	Relator Min. Ricardo Lewandowsky
11	ADI 429	20/08/2014	ICMS, benefícios fiscais – convênios	Relator Min. Luiz Fux
12	ADI 4.628	17/09/2014	ICMS – Protocolo 21/2011	Relator Min. Luiz Fux
13	ADI 4.713	17/09/2014	ICMS – Protocolo 21/2011	Relator Min. Luiz Fux
14	RE 680.089	17/09/2014	ICMS – Protocolo 21/2011	Relator Min. Gilmar Mendes / Min. Luiz Fux
15	ADI 4.481	11/03/2015	ICMS – benefícios fiscais – convênios	Relator Min. Roberto Barroso
16	ADI 4.425 QO	25/03/2015	Precatórios	Fazenda Pública
17	ADI 4.171	20/05/2015	ICMS – benefícios fiscais – Convênios	Relatora Min. Ellen Gracie
18	ADI 3.106-ED	20/05/2015	Benefícios previdenciários – regime próprio	Fazenda Pública
19	ADPF 190	29/09/2016	ISS, exclusões da base de cálculo e alíquota mínima	Min. Ricardo Lewandoswsky / Relator Min. Edson Facchin
20	RE 593.849	19/10/2016	ICMS, substituição tributária para frente – restituição	Relator Min. Edson Facchin
21	ADI 3.796	08/03/2017	ICMS – benefícios fiscais – convênios	Relator Min. Gilmar Mendes
22	RE 522.897	16/03/2017	FGTS – prescrição	Relator Min. Gilmar Mendes

23	RE 643.247	12/06/2019	Taxa de Incêndio (Estado x Município)	Fazenda Municipal
24	ADI 4596	06/06/2018	ICMS – EC 87/2015	Relator Min. Dias Toffoli
25	ADI 3.984	30/08/2019	ICMS – benefícios fiscais - convênios	Relator Min. Luiz Fux
26	ADI 5.467	30/08/2019	ICMS – benefícios fiscais - convênios	Relator Min. Luiz Fux
27	ADI 3.550	18/12/2019	ICMS-vinculação de imposto a fundo público	Relator Min. Dias Toffoli
28	RE 628.075	18/08/2020	ICMS – benefícios fiscais - convênios – estorno proporcional	Min. Gilmar Mendes
29	ADI 6.074	21/12/2020	Renúncia de receita sem estimativa de impacto	Relatora Min. Rosa Weber
30	ADI 1.945	24/02/2021	Tributação de Software – ICMS/ISS	Min. Dias Toffoli
31	ADI 5.659	24/02/2021	Tributação de Software – ICMS/ISS	Relator Min. Dias Toffoli
32	ADI 5.469	24/02/2021	ICMS – EC 87/2015 / Convênio 93/15 (Difal)	Relator Min. Dias Toffoli
33	RE 1.287.019	24/02/2021	ICMS – EC 87/2015 / Convênio 93/15 (Difal)	Min. Dias Toffoli
34	RE 851.108	01/03/2021	ITCMD – bens no exterior	Relator Min. Dias Toffoli
35	RE 630.137	01/03/2021	Contribuição previdenciária – não incidência – doença incapacitante	Relator Min. Roberto Barroso
36	RE 605.552	15/03/2021	Tributação de farmácias de manipulação – ISS/ICMS.	Fazenda Pública Estadual e Associação de Contribuintes
37	ADI 5.481	26/03/2021	Operações de extração de petróleo e de sua circulação dos poços para a empresa concessionária – ICMS	Relator Min. Dias Toffoli
38	RE 669.196 ED	08/04/2021	Exclusão do REFIS – ausência de intimação	Fazenda Pública
39	RE 574.706	13/05/2021	Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	Fazenda Pública
40	RE 714139	18/12/2021	ICMS – seletividade e essencialidade – energia elétrica e comunicação	Min. Dias Toffoli, Relator para o Acórdão

Fonte: Elaboração do autor.

Buscando-se, ademais, confirmar ou infirmar a hipótese de que a possibilidade de modulação de efeitos de decisões pelo STF pode piorar a incerteza tributária do sistema e incentivar a litigância, este trabalho adicionou um elemento empírico à pesquisa. Foram elaborados, assim, requerimentos ao STF, ao CNJ e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com fundamento na Lei de Acesso à Informação (LAI), a Lei nº 12.527/2011²⁵.

Como se demonstrará, o cotejo do levantamento jurisprudencial com as repostas aos requerimentos recebidas²⁶ ajudou a fundamentar e a ilustrar os resultados desta pesquisa, tendo sido relevante para que se chegasse às conclusões alcançadas.

²⁵ BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

²⁶ Como assevera Mário Engler Pinto Jr., “A doutrina tradicional privilegia o enfoque abstrato das questões jurídicas, deixando em segundo plano a realidade fática e as questões aplicativas. Prefere tratar de problemas hermenêuticos, em detrimento de problemas de qualificação jurídica de fatos concretos ou de comportamentos complexos (LIMA; BAPTISTA, 2014). A doutrina também pode se valer de métodos empíricos para conhecer e dialogar com o contexto fático, de modo a construir soluções jurídicas mais completas e conectadas com o mundo real. Nesse caso, a empiria terá papel coadjuvante, contribuindo para desvendar a realidade relevante à compreensão da norma jurídica e à solução do problema hermenêutico. Trata-se de uma doutrina mais transparente e contextualizada (SMITH, 2007).

Em outras palavras, é sempre possível fazer da investigação empírica uma ferramenta útil para informar a doutrina sobre aspectos importantes da realidade a ser considerada na aplicação do direito (KOROBKIN, 2015). Os achados empíricos não esgotam o trabalho de pesquisa, mas servem de substrato fático para contextualizar e enriquecer a reflexão jurídica” (PINTO JR., Mário Engler. Pesquisa jurídica no mestrado profissional. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 27-48, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/RgpvfGLXDF4sLgqwptPJH6Q/?lang=pt>. Acesso em: 21 ago. 2021. p. 32-33).

2 INCERTEZA TRIBUTÁRIA E INSEGURANÇA JURÍDICA

Considerando-se o breve panorama do contencioso tributário brasileiro exposto no capítulo anterior, pode-se afirmar que o ambiente tributário do país é caracterizado pela incerteza tributária e pela insegurança jurídica. Para os fins deste trabalho, é importante delimitar o campo da segurança jurídica, o campo da certeza tributária e a relação entre os dois, para a compreensão de como esses fatores influenciarão a modulação e como o sistema pode ser aprimorado.

Em termos mais amplos, a segurança jurídica é um princípio constitucional, consagrado, especialmente, pelo inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal de 1998, cujo teor é o seguinte:

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:
[...]
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Esse é, em dimensão lata, o conteúdo do princípio da segurança jurídica. José Afonso da Silva²⁷ entende a segurança jurídica como uma garantia constitucional individual que “liga-se à sucessão de leis no tempo” e à necessidade de assegurar “estabilidade dos direitos subjetivos”. Assim, “[u]ma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as realizações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”. Em sua visão, esse interesse juridicamente protegido é um direito subjetivo, e o conflito intertemporal de normas é o objeto do que tratam a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Esmiuçando o conteúdo do princípio, pontua Barroso²⁸, acerca das dimensões formais e materiais da segurança jurídica:

33. Embora admita variados desenvolvimentos, o princípio da segurança jurídica apresenta um sentido nuclear e elementar, ligado à garantia de que novas obrigações somente podem ser exigidas dos cidadãos após sua prévia e válida introdução na ordem jurídica. Esta é, como se sabe, a proteção básica conferida pelas ideias complementares de legalidade e irretroatividade, que nada mais são do que corolários do princípio da segurança jurídica. Essas são, de certa forma, garantias formais, já que

²⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 431.

²⁸ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006. p. 275-276.

prescrevem determinada forma de criação de obrigações e proíbem sua exigência em relação a fatos anteriores.

34. Ao lado desse aspecto formal, a segurança jurídica ostenta também uma dimensão material, identificada com a possibilidade que as pessoas devem ter de prever razoavelmente as obrigações decorrentes do sistema normativo. Com efeito, pouco adiantaria afirmar a necessidade de edição de lei e impedir a sua retroatividade se os indivíduos afetados não pudessem identificar com segurança e clareza a conduta que lhes é exigida a partir dos textos legislados.

Extraí-se disso que, além das garantias formais estabelecidas pela Constituição, o princípio da segurança jurídica se desdobra em um aspecto material, “pragmático”, no sentido de que o cidadão deve compreender os comandos que lhe são dirigidos. E é nesse sentido que a “certeza tributária” configura-se como um desdobramento do princípio da segurança jurídica.

A explicação de Theodoro Jr.²⁹ auxilia neste percurso teórico, essencial para a definição dos conceitos de segurança/insegurança jurídica e certeza/incerteza tributária com o qual opera este trabalho:

É que numa área delicada como a do direito tributário, maior é a exigência de cuidados com a observância da segurança jurídica porque a taxação da atividade individual interfere significativamente na viabilidade, no planejamento e na gestão de empresas e dos patrimônios das pessoas físicas ou jurídicas. Vários princípios constitucionais atuam na espécie a fim de assegurar aos contribuintes a “tranquilidade, a confiança e a certeza quanto à tributação”, como o “princípio da legalidade”, “da anterioridade da lei ao exercício de sua aplicação” e da “irretroatividade da lei tributária, salvo para beneficiar o contribuinte”.

Tudo isso conjugado delinea o modo global de atuar o princípio da segurança jurídica que haverá de ser respeitado pelo legislador, pelo fisco e pela justiça, de modo a propiciar sempre aos contribuintes condições de conhecer, com adequada antecedência e “com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades”.

A fiel observância do princípio da segurança e da confiança, no caso da legislação tributária, faz cessar, por parte do Estado, “a improvisação, a irresponsabilidade e o imediatismo com que muita vez os governos autoritários praticam a tributação, ao arrepio dos mais comezinhos princípios jurídicos, desorganizando a economia e desorientando a comunidade”. Ao contrário, e como é de se desejar, o respeito aos aludidos princípios por parte dos governantes acarreta efeitos de suma importância em matéria de tributação: (a) assegura aos governados *tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação*; (b) assegura ao governo *o respeito dos governados*; e (c) compartilha o governo com o parlamento *a responsabilidade pelos rumos da política tributária, como sói acontecer nas verdadeira democracias*.

Pode-se concluir, então, que a segurança jurídica é uma garantia constitucional que assegura a previsibilidade dos comportamentos, face ao conflito de leis no tempo, mediante o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Além disso, a segurança

²⁹ THEODORO JR., Humberto. As reformas do Direito Processual Civil e o princípio constitucional da segurança jurídica. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 247-248, negritos nossos, itálicos do autor.

jurídica proporciona aos cidadãos a estabilidade das relações jurídicas. Essa garantia é facilitada quando a certeza tributária permeia o sistema, conferindo clareza aos comportamentos esperados pelos destinatários das normas.

Ávila³⁰, por sua vez, situa a segurança jurídica no âmbito da confiabilidade, calculabilidade e cognoscibilidade do Direito. Assevera, assim, o seguinte:

Recorde-se que a segurança jurídica foi conceituada neste trabalho como norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefícios do cidadão e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do e pelo Direito, com base na sua cognoscibilidade, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano frustração ou surpresa, plasmar com dignidade o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do futuro. Prejuízos financeiros decorrentes da cobrança de tributos inconstitucionais não se enquadram, portanto, no conceito de segurança jurídica tal como está posta na CF/88.

No que tange ao Direito Tributário, a segurança jurídica se desdobra em garantias formais como a estrita legalidade tributária, a irretroatividade e a anterioridade, estabelecidas pelo art. 150 da CF como limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para Carvalho³¹, segurança jurídica é o que o autor denomina de sobreprincípio, a informar todo o sistema normativo e relação entre o Estado e Contribuinte.

Ou seja, em seu aspecto material, o princípio da segurança jurídica se consubstancia no princípio da certeza tributária, que pode ser definido como a garantia que assegura ao contribuinte a compreensão³² da norma tributária, de forma a poder calcular e pagar tributos com certeza, confiança³³, tranquilidade e boa-fé.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 611.

³¹ “O princípio da certeza do direito traduz as pretensões do primado da segurança jurídica no momento em que, de um lado, (i) exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro, (ii) requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa. Ambos apontam para a certeza da mensagem jurídica, permitindo a compreensão do conteúdo, nos planos concretos e abstratos. Pensamos que esse segundo significado (ii) quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica. Mas, ao lado da certeza, em qualquer das duas dimensões de significado, outros valores constitucionais, explícitos e implícitos, operam para concretizar o sobrevalor da segurança jurídica. Diremos que em dado sistema existe este sobreprincípio, pairando sobre a relação entre Fisco e Contribuinte, sempre que nos deparamos com um feixe de estimativas, integradas para garantir o desempenho da atividade jurídico tributária pelo Estado-Administração” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). *A Constituição cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 364).

³² Humberto Theodoro Jr. menciona, ainda, que o Conselho Constitucional da França e o Tribunal Constitucional Português consideraram clareza, precisão e determinabilidade como exigências da segurança jurídica (THEODORO JR., Humberto. *As reformas do Direito Processual Civil e o princípio constitucional da segurança jurídica*. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 253).

³³ “Em doutrina, Canotilho registra, a propósito, que o respeito aos postulados da segurança jurídica, na realidade, não é exigível somente do legislador. Também de todos os demais detentores do poder – executivo e judiciário – os ditames da segurança e da proteção da confiança são exigíveis” (*Ibidem*, p. 253).

Atrelando as definições ao objeto deste trabalho, pode-se afirmar que o sistema tributário brasileiro é complexo e permeado pela incerteza tributária, haja vista que o país é uma federação na qual a União Federal, Estados e Municípios têm competência tributária, e há zonas cinzentas entre essas competências, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. Além disso, há competição entre Estados e Municípios por investimentos e uma série de exceções, regimes especiais e incentivos que pioram o problema³⁴.

Por fim, uma miríade de obrigações acessórias, muitas vezes redundantes, tornam o *compliance* tributário altamente complexo – e custoso – para os contribuintes e, conforme afirma David Ulph³⁵, pode: (i) ocasionar distorções alocativas, que podem afetar o PIB; (ii) aumentar a inadimplência dos contribuintes, criando custos à economia e reduzindo sua eficiência e justiça (pois podem ocasionar aumentos de alíquota); (iii) aumentar o custo de conformidade; e (iv) ampliar a insegurança jurídica.

Sendo, ademais, o Brasil um país em desenvolvimento, carente de recursos e com legislação relativa à reponsabilidade fiscal relativamente recente (a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101/2000), não é incomum que o poder de tributar seja exercido fora dos parâmetros legais, expandindo a mencionada insegurança jurídica.

Essa incerteza tributária e insegurança jurídica, por conseguinte, alimentam um enorme contencioso, cujo volume ocasiona a demora na prestação jurisdicional.

A protração de litígios no tempo leva à consolidação de diversas situações, muitas delas indesejáveis, e essa é uma das razões³⁶ pelas quais o Poder Judiciário tem tido de lidar, com uma frequência cada vez mais intensa, com as consequências de suas decisões judiciais, e a utilização de argumentos consequencialistas em matéria tributária, além do incremento no fenômeno da modulação de efeitos de decisões de inconstitucionalidade.

Em conclusão propedêutica ao objeto deste trabalho, a complexidade do sistema tributário brasileiro causa incerteza tributária, incerteza essa geradora de conflitos que, multiplicados em quantidade e se estendendo no tempo, propiciam insegurança jurídica.

³⁴ “But often tax systems do end up having too many different tax rates/reliefs as politicians pursue additional objectives which may have a strong political imperative at a particular moment of time, but which then recedes as the economic and political climate changes, leaving the rate/relief in place. This results in the need for periodic overhaul and reform” (ULPH, David. Measuring tax complexity. *School of Economics and Finance Discussion Papers*, n. 1417, p. 1-13, Oct. 2014. Disponível em: <https://www.st-andrews.ac.uk/~wwwecon/repecfiles/4/1417.pdf>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 6).

³⁵ *Ibidem*, p. 8-9.

³⁶ A avaliação de consequências de decisões judiciais não é exclusividade brasileira, sendo um problema relativo à teoria do direito e à argumentação jurídica. Ademais, a duração dos processos não é sua única causa, mas é a causa considerada para a consecução dos objetivos deste trabalho.

O modo pelo qual a Corte Constitucional resolverá esses conflitos, considerando as consequências de suas decisões, calibrando-as em busca de favorecer a segurança jurídica, é o fio condutor deste trabalho.

3 ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS E A MODULAÇÃO DE EFEITOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

3.1 ARGUMENTOS CONSEQUENCIALISTAS

A consideração das consequências das decisões judiciais é uma possibilidade prevista na legislação pátria e aplicada pela jurisprudência. Todavia, a possibilidade de utilização de argumentos consequencialistas, sua extensão e finalidade é causa de diversas celeumas na doutrina jurídica, especialmente no que se refere ao Direito Tributário.

Além da previsão de modulação de efeitos de decisões judiciais nas leis nº 9.868/1999³⁷, 9.882/1999³⁸ e no Código de Processo Civil (CPC), a Lei nº 13.655/2018³⁹ incluiu, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942⁴⁰), os arts. 20⁴¹ e 21⁴², com determinações expressas acerca de avaliação das “consequências práticas da decisão” e das “consequências jurídicas e administrativas”.

³⁷ BRASIL. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

³⁸ BRASIL. *Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

³⁹ BRASIL. *Lei nº 13.665, de 25 de abril de 2018*. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113655.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴⁰ BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

⁴¹ “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

⁴² “Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos” (BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

Teodorovicz⁴³ situa nos sistemas de Common Law a origem do consequencialismo adotado no ordenamento jurídico brasileiro:

A propósito de se discutir a modulação de efeitos em matéria de controle de constitucionalidade, não se pode negar que o consequencialismo decisório, que encontra origens anglo-saxônicas da Common Law, é um dos principais fatores que favoreceram o gradual reconhecimento, inclusive legislativo, da modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade.

[...]

Não se pode deixar de considerar também que o consequencialismo jurídico foi inserido expressamente na mais recente alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro pela Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, que, por sua vez introduziu os artigos 20 a 30. Desses novos artigos, o artigo 20 e 21, especificamente, trazem a regulamentação jurídica do consequencialismo jurídico no direito brasileiro.

Como se demonstrará adiante, mesmo antes da legislação que permitiu a modulação de efeitos ou da nova redação da LINDB, os Tribunais⁴⁴ já levavam em conta as consequências de suas decisões.

No que tange ao escopo deste trabalho, o plano do controle de constitucionalidade, ainda que, por exemplo, o STF declare a inconstitucionalidade de lei em tese, com efeitos retroativos, fixando interpretação no sentido de que determinada norma é inconstitucional, diversas consequências reais podem ter advindo do momento em que uma norma entrou em vigor até a sua declaração de inconstitucionalidade e consequente expurgo do sistema jurídico.

Quer-se dizer, no mundo fenomênico pode não fazer sentido se afirmar que a sentença que declara a inconstitucionalidade é “declaratória” ou “constitutiva negativa”, ou que se declara a inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade *ex tunc*.

A análise de consequências, como embasadoras e justificadoras de decisões judiciais, é, pois, o que define um argumento como consequencialista.

A definição do tipo de consequência a ser levada em consideração e da aceitabilidade de argumentos consequencialistas apresenta diferentes tratamentos na doutrina, e, para os fins deste trabalho, mencionam-se as posições de Piscitelli, Arruda Alvim, Andrade, Dias e Ávila.

⁴³ TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica em Direito Tributário, modulação de efeitos e o artigo 927 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015). *RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 38, p. 262-291, dez. 2020. p. 266-267.

⁴⁴ “Quanto à possibilidade de se reconhecer a inconstitucionalidade mas admitir que a lei continue sendo aplicada por determinado tempo, nada de novo há, aqui, entre o Céu e a Terra. É prática originada da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, já incorporada pela praxis do Supremo Tribunal, e denominada, tecnicamente, de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade. É o que o Ministro Moreira Alves indica como uma das modernas formas de interpretação constitucional. Aqui, uma vez mais, talvez se possa dizer que o novo é o fator que incomoda, daí o motivo do ataque à lei” (BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. Reféns da desinformação. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v. 1, n. 11, abr. 2000. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1041/1025>. Acesso em: 22 fev. 2022).

Em sua obra acerca do tema, Piscitelli afirma serem tais argumentos “parte do processo de justificação judicial”, “diretamente ligado à teoria da argumentação jurídica, já que os juízes justificam a escolha de argumentos (razões) cujo objetivo é demonstrar que aquela decisão é a correta”⁴⁵.

Com base no pensamento de Neil MacCormick (e considerando também as contribuições de Robert Alexy e Chaïm Perelman à teoria da argumentação), a autora demonstra as funções de *persuadir* e *justificar* dos argumentos jurídicos⁴⁶, na medida em que esses argumentos (i) aplicam, primeiramente, um raciocínio lógico-dedutivo; (ii) para então proceder à sua justificação em face do ordenamento jurídico; e (iii) para a verificação de sua correção, por meio de sua aderência ao mesmo ordenamento. Conclui, assim:

Em resumo, a justificação de uma decisão judicial pressupõe a observância dos seguintes passos: identificada a norma geral e abstrata aplicável ao caso, o juiz deve justificar porque aquela solução estabelecida por essa norma está correta. Nesse “apontar da correção”, o magistrado deve apresentar as razões (universais ou universalizáveis, como adiante será detalhado, pelas quais a decisão não é contraditória com o sistema jurídico (teste de consistência) e de outro lado, razões segundo as quais a decisão realiza os fins e valores perpetrados pelo sistema (teste de coerência). Por fim, o teste final das consequências: o juiz deve apresentar as razões pelas quais a decisão possui consequências jurídicas aceitáveis.⁴⁷

Quando se mencionam *consequências jurídicas aceitáveis*, não se trata de consequências reais, fáticas, oriundas de determinada decisão judicial, mas sim de consequências lógicas, universalizáveis⁴⁸, haja vista que “de acordo com McCormick, as decisões judiciais introduzem um padrão normativo de conduta, que deve ser observado (do ponto de vista jurídico e não apenas moral) por todos os cidadãos e autoridades, por exigência do princípio da justiça formal”⁴⁹.

Quais seriam, assim, os argumentos consequencialistas válidos? Remata a autora: “*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*”⁵⁰.

⁴⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2011. p. 11.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 18-19.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 21.

⁴⁸ “*As consequências relevantes em face das quais a decisão deve ser justificada são as consequências lógicas vinculadas ao princípio da universalidade*” (*Ibidem*, p. 24, grifo da autora).

⁴⁹ *Ibidem*, p. 24.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 32, grifo do autor.

Arruda Alvim também se utiliza do referencial teórico de McCormick para chegar a conclusões símeles, acerca de como devem ser aplicados os argumentos consequencialistas. Dissente, todavia, do tipo de consequência que deve ser levada em conta, entendendo que as consequências fáticas também o devem ser.

Entende, ainda, que, conquanto secundariamente, os argumentos consequencialistas devem ser considerados no controle de constitucionalidade, ainda mais no caso do controle difuso. Assevera, nesse sentido:

Em nosso entender, argumentos consequencialistas devem, sim, ainda que secundariamente, ser levados em conta no momento de se decidir dever, ou não, haver modulação, principalmente no caso do controle concentrado de constitucionalidade e podem ser usados, embora devam sê-lo com menos intensidade, na modulação do art. 927, §3º, do CPC.

Isso porque, como se viu, trata-se, nesse caso, de proteção à confiança, dimensão subjetiva da segurança jurídica, e de evitar indesejáveis impactos na sociedade, decorrentes da irretroatividade irrestrita da declaração de inconstitucionalidade da lei ou de certa interpretação que lhe tenha sido dada.

É, em nosso sentir, absolutamente inevitável e, de rigor, até mesmo desejável que a visão pragmática do direito oriente o órgão jurisdicional quanto a dever (ou não) haver modulação no tempo dos efeitos da decisão de procedência do controle concentrado. Entretanto, insistimos, devem ser levados em conta, secundariamente, sempre gravitando em torno de argumentos jurídicos. Assim, e por isso, não deve ser considerado bastante para orientar decisão quanto à modulação dos efeitos de decisão em controle concentrado, que leva o contribuinte a uma situação mais favorável, o argumento de que o dinheiro que deixaria de ser arrecadado, ou que deveria ser devolvido, faria falta aos cofres públicos.⁵¹

Para a aplicação dos argumentos consequencialistas, de modo a se evitem os citados impactos na sociedade, deve-se mirar, pois, os valores da área do direito atinentes ao caso. Nesse passo, Arruda Alvim estabelece a distinção entre *ambientes decisórios rígidos* e *ambientes decisórios frouxos*⁵². Nestes, a mudança/evolução seria natural, ao passo que, naqueles, ou nos que envolvam direitos fundamentais, a continuidade e a não surpresa prevaleceriam. Exemplo disso seria o Direito de Família e o Contratual em oposição ao Direito Tributário e ao Penal.

Conclui, portanto, a autora:

Essa distinção entre ambientes decisórios tem a função de nos mostrar (i) quando é desejável que a evolução do direito se faça por obra do judiciário; (ii) quando, ao

⁵¹ ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 27, grifo nosso.

⁵² “A ideia de que o ramo do direito é um critério determinante do tipo de decisão a ser proferida (e do estilo de interpretação da lei) é especialmente sublinhada por Zenon Bankowski e Neil McCormick: ‘a abordagem dos juízes em relação à interpretação da lei varia marcadamente *de um ramo para outro do direito*. Isso ocorre por causa das *diferenças dos contextos sistêmicos e teleológicos/valorativos, que existem entre esses ramos, e de seus princípios basilares*.’ (grifo nosso) (sic)” (*Ibidem*, p. 54).

contrário é preferível que a alteração do direito ocorra pela atividade do legislativo. Se houver mudança nos casos do (ii) acima, por obra dos juízes, é recomendável, para prestigiar a segurança jurídica, que haja modulação.

Evidentemente, a modulação é instituto que visa a prestigiar a segurança jurídica, principalmente quando se trata de corrigir o desvio consistente no fato de que haver alteração brusca do direito, por obra de jurisprudência, num campo em que não seria desejável que isto ocorresse, como no direito tributário.⁵³

Já Andrade, por sua vez, também acata o uso de argumentos pragmáticos ou consequencialistas (especialmente em Direito Tributário), formulando, entretanto, regras mais estritas para a sua aplicação. Sugere o autor que eles não sejam o único argumento utilizado; que sejam explícitos, dando supedâneo a outros argumentos jurídicos; e que sejam fundamentados na Constituição. São as seguintes as regras suscitadas:

Regra A: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico não deve ser computado sozinho na decisão judicial em matéria tributária, sob pena de sua manifesta ilegitimidade.

Regra B: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico pode ser legitimamente computado na decisão judicial em matéria tributária, desde que seja considerado de modo explícito, seja capaz de corroborar os argumentos jurídicos que a sustentam e seja fundamentado em sede constitucional de maneira clara.

Regra C: Em nenhuma hipótese deve ser admitido, na decisão judicial, o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária sustentado de maneira implícita, camuflada ou de modo que não seja fundamentado em sede constitucional, sob pena de sua flagrante ilegitimidade.⁵⁴

Em suas conclusões, adiciona às regras anteriores uma “regra única”, a saber:

REGRA ÚNICA: Tendo em vista que na modulação dos efeitos da decisão judicial consideram-se as suas consequências, elas somente serão válidas se forem reconduzidas aos enunciados normativos previstos na Constituição. Dentre as consequências válidas em jogo, prevalece aquela de maior valor axiológico ou que concretiza o texto na maior medida.⁵⁵

Ao invés, portanto, de remeter a possibilidade de aplicação e a prevalência dos argumentos consequencialistas ao plexo de valores e princípios usualmente vinculados a determinada área do direito, Andrade a remete somente à Constituição, ou seja, o juiz, após a solução da querela jurídica a ele submetida, valendo-se de argumentos jurídicos e consequencialistas, de maneira explícita e fundamentada no Texto Constitucional, cotejará

⁵³ *Ibidem*, p. 57.

⁵⁴ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 204-205, grifo do autor.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 471.

valores constitucionais eventualmente conflitantes e, com base nas consequências verificadas, poderá modular a decisão de modo a dar maior concretude ao texto constitucional.

Em sentido contrário às três opiniões supracitadas, Ávila e Dias chegam a conclusões opostas acerca da possibilidade de utilização de argumentos consequencialistas em matéria tributária.

Em alentada obra acerca da segurança jurídica, Ávila assenta as bases teóricas a partir das quais Dias fará sua crítica ao consequencialismo. Ao refletir sobre o consequencialismo, conclui o autor que ele é incompatível com o princípio da segurança jurídica, princípio esse que se apresenta com rigor ainda maior no exercício da competência tributária. Pontua o autor o seguinte:

Por fim, é preciso lembrar, para os adeptos de uma teoria consequencialista da interpretação, que a consideração das consequências, se admitida, deveria ser antecedida de uma série de indagações, como as seguintes: consequências em relação ao quê? – às regras (quais?), aos princípios (quais?) ou ao conjunto de regras e de princípios (em que medida e com base em que perspectiva)? Consequências medidas de que modo? Consequências em que sentido – fático, normativo, valorativo? Consequências em relação a qual período – ontem, hoje, amanhã? Consequências para quem – para o destinatário, para o Estado, para a sociedade? Essas indagações, às quais poderiam ser somadas outras, apenas indicam que a avaliação das consequências de uma decisão é só aparentemente isenta de controvérsias. Isso sem falar no peso dos argumentos consequencialistas dentro da teoria jurídica da argumentação. [...] Em suma, uma teoria decisional consequencialista, desprovida de uma rigorosa delimitação das consequências que se deseja empregar, é totalmente incompatível com o princípio da segurança jurídica, pela absurda incerteza que a sua manipulação propicia.⁵⁶

Ainda segundo Ávila⁵⁷, em razão da ausência de dever da ação estatal em instituir o tributo e de discricionariedade para o exercício da regra de competência posta pela Constituição, e por ser a segurança jurídica uma forma de proteção do indivíduo contra o Estado, essa análise de consequência não faria sentido juridicamente.

Por fim, Dias entende que o Direito Tributário brasileiro é “duplamente anti-consequencialista”, vedando a “consideração de consequências externas às regras de atributivas de competência tributária em detrimento das suas consequências internas” e proscurendo a “consideração das consequências extrajurídicas como justificativa para a decisão”⁵⁸.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 600.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 577-581.

⁵⁸ DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021. p. 195.

Para chegar a tal conclusão, Dias analisa a consideração de consequências se valendo de três aspectos: o *aspecto subjetivo* (recomendando sua exclusão da apreciação judicial)⁵⁹, o *aspecto temporal* (considerando que tornam o passado instável) e o *aspecto quantitativo* (haja vista que critérios de medição quantitativos, qualitativos e probabilísticos podem variar). Com base nisso, conclui pela completa proibição do consequencialismo judicial na seara tributária, tendo-o por violador de diversas normas constitucionais:

Em que pesem essas proibições decorram diretamente das normas constitucionais (regras atributivas de competência tributária, Estado de Direito, segurança jurídica, legalidade, separação de Poderes e igualdade), a constante violação dos limites impostos pela própria Constituição Federal à tomada de decisão no âmbito tributário tem resultado na substituição paulatina do Direito pelo não Direito, da vontade da lei pelo arbítrio e convicções pessoais do julgador.⁶⁰

Cita a autora, por fim, a frase de Alfredo Augusto Becker no sentido de que “em nome da defesa do Direito Tributário, juízes e tribunais matam o ‘direito’ e ficam apenas com o tributário”, e remata afirmando que, ainda que utilizada em outro contexto, a citação seria plenamente justificável em relação aos argumentos consequencialistas.

Em sentido adverso ao que se verifica em Piscitelli e Alvim, ademais, repudia a teoria de McCormick⁶¹, pois gestada em um ambiente de *Common Law*, encarando-a ou como “trivial”, conquanto o argumento consequencialista deva remeter ao próprio ordenamento jurídico, ou como incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Em que pese a robusta argumentação tecida por Ávila, diferenciando o sistema constitucional brasileiro do alemão, e a aprofundada análise acerca do consequencialismo em âmbito moral, filosófico e jurídico levada a efeito por Dias, este trabalho considera que o repúdio a quaisquer considerações de consequências, embora logicamente justificável, com a devida vênia, não se sustenta,

Como se demonstra no capítulo seguinte deste trabalho, ademais, esse repúdio não foi albergado pela jurisprudência do STF em matéria tributária, ainda que se faça uma crítica à fundamentação e à forma de aplicação dos argumentos consequencialistas.

Piscitelli, em seu trabalho, promove uma crítica à teoria de Becker, partilhada por este trabalho, no sentido de que Becker, ao buscar isolar o direito tributário em sua concepção

⁵⁹ “Quanto à definição do vocábulo ‘consequências’, relativamente ao aspecto subjetivo e no tocante a quem seria o sujeito competente para examinar as consequências se estas fossem admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro, chegou-se à conclusão de que elas teriam que ser avaliadas por um perito, terceiro imparcial com expertise técnica e distante das partes envolvidas no processo” (*Ibidem*, p. 196).

⁶⁰ *Ibidem*, p. 150.

⁶¹ *Ibidem*, p. 59-63.

metodológica, acabou por alienar-lhe de diversas outras disciplinas importantes, que com ele se imbricam⁶².

Note-se que uma distinção é importante: não se trata de aprovar o uso indiscriminado da consideração econômica no Direito Tributário, concedendo poderes demasiados ao julgador e, usualmente, ao Fisco.

Trata-se de aquiescer quanto ao fato de que, quando do julgamento, em instância final, pelo STF, especialmente em casos de interpretação complexa (*hard cases*), o ordenamento jurídico brasileiro permite a consideração de elementos extrajurídicos. Como afirma Galendi Jr.:

16. Nenhum sentido da consideração econômica permite que se interpretem as normas tributárias a partir de sua função arrecadatória. Ainda que em momentos incipientes da dogmática tributária se tenha assim sustentado, não se presta a consideração econômica à “justiça dos cofres públicos”. A função arrecadatória não diz absolutamente nada a respeito de como a interpretação da lei tributária deve ser.⁶³

Este trabalho entende que, dadas certas limitações, é possível a consideração de argumentos consequencialistas no Direito, haja vista que o Direito não existe isolado da lógica, da linguagem, da argumentação, e, em consequência, também no Direito Tributário, que, inclusive, tampouco existe isolado da Economia e do Direito Financeiro. Em síntese, pretensões metodológicas que desejem encapsular o Direito Tributário não encontram amparo na realidade nem da dimensão normativa dos princípios estabelecidos pela Constituição.

Não podem os tribunais, todavia, criarem livremente o Direito, assim também como não podem os argumentos consequencialistas de cunho financeiro-orçamentário serem lançados sem embasamento fático ou sem referência aos princípios e normas do Direito Tributário ou, como não poderia deixar de ser, sem observância dos direitos e garantias previstos na Constituição Federal.

3.2 MODULAÇÃO DE EFEITOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A modulação de efeitos de decisões judiciais consiste, como define Alvim⁶⁴, na “manipulação ou calibração da forma como esses efeitos se operarão no mundo empírico”. Esse

⁶² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2011. p. 272.

⁶³ GALENDI JR., Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*. 2020. 55 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 422.

⁶⁴ ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 13, grifo do autor.

é o conceito com o qual se operará neste trabalho, no qual não se busca proceder a um exame exaustivo do instituto da modulação⁶⁵⁶⁶, mas sim se verificar como sua utilização pelo STF pode impactar na incerteza e no custo de litigância em matéria tributária.

Analisar a evolução legal e jurisprudencial do instituto, percorrendo a senda da argumentação jurídica tecida em alguns casos nos quais ele foi aplicado, em matéria tributária, será o itinerário deste capítulo, de modo a tentar alcançar a compreensão de como sua aplicação pode afetar a segurança jurídica.

Como se demonstrou no capítulo anterior, a consideração das consequências das decisões judiciais é um dos antecedentes lógicos da modulação de efeitos.

Leal e Dias⁶⁷ rememoram que a ponderação de consequências das decisões judiciais aparece desde 1977 na jurisprudência do STF. Confira-se:

Nesse sentido, desde 1977, já se falava em produções de efeitos das normas as quais não podiam ser ignoradas pelo Supremo Tribunal Federal. O ministro Leitão de Abreu, no RE 79343, afirma: “[t]enho que proceder a tese de que a lei inconstitucional é um fato eficaz, ao menos antes da determinação da inconstitucionalidade, podendo ter consequências que não é lícito ignorar”.

Ademais, a modulação dos efeitos de decisão de inconstitucionalidade, ainda que de maneira esporádica, já ocorrera no Brasil antes de sua positivação no ordenamento jurídico, como, por exemplo, no RE nº 78.594 (Relator Ministro Bilac Pinto, julgado em 30/10/1974) e no RE nº 122.202⁶⁸ (Rel. Min. Francisco Rezek, julgado em 10/08/1993). Em matéria tributária, todavia, não ocorreu nenhuma modulação de efeitos antes de edição da Lei nº 9.868/1999.

⁶⁵ Para uma visão aprofundada da aplicação do instituto da modulação temporal no direito estrangeiro, abarcando-se exemplos da Alemanha, Estados Unidos, Espanha, Portugal, Áustria, Peru, Polônia, Eslovênia e Turquia, cf.: ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 217-239.

⁶⁶ Sobre a evolução histórica do instituto no Brasil, cf.: ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 239-256; ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 23-34; SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 15-26.

⁶⁷ DIAS, Daniela Gueiros; LEAL, Fernando. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4779/3604>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 826.

⁶⁸ “EMENTA: - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO. Acórdão que prestigiou lei estadual à revelia da declaração de inconstitucionalidade desta última pelo Supremo. Subsistência de pagamento de gratificação mesmo após a decisão *erga omnes* da corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem - mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte” (julgado em 10/08/1993, grifo nosso).

O ordenamento jurídico brasileiro admite, atualmente, a modulação tanto de decisões referentes ao controle de constitucionalidade, concentrado ou difuso, quanto em relação às demandas processuais civis em geral.

As primeiras hipóteses de modulação de efeitos no direito brasileiro referiram-se ao controle concentrado de constitucionalidade, em primeiro lugar, com a promulgação da Lei nº 9.868/1999⁶⁹, que regula o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) perante o STF, conforme seu art. 27⁷⁰.

No mesmo ano, a Lei nº 9.882/1999, que disciplinava o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) perante o STF, estabeleceu, em seu art. 11⁷² e com redação semelhante, a possibilidade de modulação também para esse tipo de procedimento.

No controle concentrado de constitucionalidade, os requisitos estabelecidos são, pois, razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, além do quórum qualificado, de dois terços da corte, ou seja, 8 (oito) ministros. Pode-se restringir os efeitos da declaração ou determinar-se seus efeitos prospectivos, a partir do trânsito em julgado ou de outro momento futuro fixado pelo tribunal.

A Lei nº 13.105/2015⁷³ (Código de Processo Civil – CPC/15), em seu artigo 927, §3º, passou a prever nova possibilidade de modulação de efeitos, oriunda da alteração de jurisprudência dominante. No esforço de reforçar o respeito aos precedentes, dispôs o art. 927 o seguinte:

⁶⁹ Sobre o processo legislativo referente ao instituto, cf.: SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 16-22.

⁷⁰ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado” (BRASIL. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

⁷¹ O art. 27 da Lei nº 9.868/1999 foi objeto das ADIs nº 2.154 e 2.258, ainda não julgadas.

⁷² “Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição 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” (BRASIL. *Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

⁷³ BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 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.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores. (grifo nosso)

Dessa maneira, na hipótese do dispositivo legal acima citado, a modulação de efeitos passou a ser formalmente cabível, também, no controle de constitucionalidade difuso, ainda que isso já houvesse ocorrido em precedentes do STF, como se demonstrou.

Note-se que, no entender deste trabalho, a possibilidade de modulação de efeitos, seja no controle concentrado, seja no controle difuso de inconstitucionalidade, é uma decorrência lógica do própria Constituição Federal⁷⁴ e da jurisdição (inafastabilidade da prestação jurisdicional).

Ferraz Jr.⁷⁵, ao comentar o art. 27 da Lei nº 9.869/1999 e enunciar critérios para a aplicação de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade, considera que a possibilidade de modulação é decorrência da própria legitimidade do direito:

Nesse sentido, pode-se concluir que a regra da aplicação *ex nunc* repousa, afinal, na própria legitimidade do direito, ganhando, aí, o seu fundamento último.

⁷⁴ Na ADI nº 4.425 QO decidiu-se: “A modulação temporal das decisões em controle judicial de constitucionalidade decorre diretamente da Carta de 1988 ao consubstanciar instrumento voltado à acomodação otimizada entre o princípio da nulidade das leis inconstitucionais e outros valores constitucionais relevantes, notadamente a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima, além de encontrar lastro também no plano infraconstitucional (Lei nº 9.868/99, art. 27)” (grifo nosso).

⁷⁵ FERRAZ JR., Tércio Sampaio Ferraz. Do efeito *ex nunc* na declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 551, grifo do autor.

Em síntese, com base nesse fundamento, obtêm-se os seguintes critérios:

- a) *situação não desejada pela vontade do legislador à luz da vontade constitucional;*
- b) *manifesto conflito entre valores constitucionais da mesma hierarquia;*
- c) *desequilíbrio desproporcional nos interesses sociais à luz de um princípio de justiça (justeza das relações em termos de igualdade proporcional);*
- d) *senso do justo em termos de percepção de um interesse social que, nas circunstâncias, se destaca dos demais interesses em jogo.*

Um exemplo paradigmático dessa aplicação anterior ao CPC/15, e da consideração de consequências práticas – e não somente lógicas ou jurídicas – de decisões judiciais, é o quanto decidido no RE nº 197.917, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, julgado em 06/06/2002 e assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, *INCIDENTER TANTUM*, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL.

1. O artigo 29, inciso IV da Constituição Federal, exige que o número de Vereadores seja proporcional à população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c.
2. Deixar a critério do legislador municipal o estabelecimento da composição das Câmaras Municipais, com observância apenas dos limites máximos e mínimos do preceito (CF, artigo 29) é tornar sem sentido a previsão constitucional expressa da proporcionalidade.
3. Situação real e contemporânea em que Municípios menos populosos têm mais Vereadores do que outros com um número de habitantes várias vezes maior. Casos em que a falta de um parâmetro matemático rígido que delimite a ação dos legislativos Municipais implica evidente afronta ao postulado da isonomia.
4. Princípio da razoabilidade. Restrição legislativa. A aprovação de norma municipal que estabelece a composição da Câmara de Vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população configura excesso do poder de legislar, não encontrando eco no sistema constitucional vigente.
5. Parâmetro aritmético que atende ao comando expresso na Constituição Federal, sem que a proporcionalidade reclamada traduza qualquer afronta aos demais princípios constitucionais e nem resulte formas estranhas e distantes da realidade dos Municípios brasileiros. Atendimento aos postulados da moralidade, impessoalidade e economicidade dos atos administrativos (CF, artigo 37).
6. Fronteiras da autonomia municipal impostas pela própria Carta da República, que admite a proporcionalidade da representação política em face do número de habitantes. Orientação que se confirma e se reitera segundo o modelo de composição da Câmara dos Deputados e das Assembleias Legislativas (CF, artigos 27 e 45, § 1º).
7. Inconstitucionalidade, *incidenter tantum*, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes.
8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido.

Perceba-se também que a hipótese de modulação introduzida pelo CPC/15 não é dirigida somente ao STF, mas aos juízes e tribunais. Silva⁷⁶ pontua que essa “autorização no âmbito de juízes e Tribunais se justifica em função da celeridade processual, pois a ausência dessa autorização legal poderia resultar em desnecessário alongamento até que o STF se posicionasse sobre determinada questão”. De se ressaltar que, no âmbito da investigação traçada por este trabalho, é possível afirmar que a referida autorização diminui o custo do *overruling*⁷⁷.

Os requisitos para a modulação, pois, no CPC/15, são o interesse social e a segurança jurídica, diferindo do quanto exigido no caso de controle concentrado, onde se requer o *excepcional* interesse social; ademais, não há nesse diploma quórum qualificado para a modulação.

É de se questionar se a melhor técnica legislativa não deveria ter diferenciado os requisitos e o quórum de modulação nos casos de controle de constitucionalidade (concentrado ou difuso) dos necessários no caso de superação de jurisprudência dominante (*overruling*).

Em princípio, é axiomático afirmar-se que todas as questões que chegam ao STF são acobertadas por interesse social. Nem toda decisão, entretanto, fere excepcional interesse social de modo a ensejar sua calibração de efeitos.

Desde a fixação dos requisitos legais para a modulação nas leis relativas ao controle concentrado de constitucionalidade e no Código de Processo Civil, o STF fixou, em jurisprudência, alguns parâmetros formais no que se refere à modulação. Nesse sentido, o Tribunal decidiu o seguinte:

(a) A modulação da eficácia de declaração de constitucionalidade (modulação invertida)⁷⁸⁷⁹ foi repelida nos ED na ADI nº 1.040-9, julgada em 31/05/2006.

⁷⁶ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 24

⁷⁷ Sobre o tema, ressalta Jobim: “Neste contexto é que a Economia dos Custos de Transação faz parte da Nova Economia Institucional, segundo a qual instituições, (como o Poder Judiciário) fazem diferença e são suscetíveis de análise mediante seus dados, sendo o ambiente institucional o conjunto de regras básicas sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição, tais como: as regras que definem os direitos de propriedade, os direitos de contrato etc.” (JOBIM, Eduardo. *A interpretação econômica do Direito e a duração razoável do processo: análise de mecanismos alternativos para solução de litígios*. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 65).

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 572.

⁷⁹ “EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 187 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 75/93. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Embargos que traduzem, na verdade, pretensão de declaração de constitucionalidade da norma com efeitos “ex nunc”. Impossibilidade. Inversão do princípio da presunção de constitucionalidade das leis. 2. Embargos rejeitados” (ADI nº 1.040 ED, Rel. Min Ellen Gracie).

(b) Na ADI nº 3.601, julgada em 09/09/2010, decidiu-se que a modulação pode ser suscitada em embargos de declaração, em controle concentrado de constitucionalidade, desde que comprovada suficientemente hipótese de singular excepcionalidade.

(c) Nos ED no RE nº 500.171, julgados em 16/03/2011, decidiu-se que a questão da modulação é passível de ser analisada em embargos de declaração, de ofício.

(d) Na ADI nº 4.705, julgada em 15/12/2011, decidiu-se que caso a norma não entre em vigor, em razão de medida liminar, não cabe a modulação.

(e) No RE nº 586.453, julgado em 20/02/2013 (antes, portanto, do CPC/15), decidiu-se que é necessário o quórum de 2/3 para modular os efeitos de decisão em recurso extraordinário com repercussão geral.

(f) No RE nº 723.651, julgado em 04/02/2016, houve intensa discussão sobre o quórum da modulação quando não há declaração de inconstitucionalidade. Apesar de não haver sido alcançado nem o quórum da maioria absoluta, restou consignado da decisão o seguinte:

Após os votos ora reajustados dos Ministros Luiz Fux e Ricardo Lewandowski (Presidente), não foi alcançado o quórum para a modulação dos efeitos da decisão proferida. Os Ministros Roberto Barroso, Celso de Mello e Gilmar Mendes assinalaram o entendimento de que nos casos em que há mudança de jurisprudência, sem declaração de inconstitucionalidade, a modulação pode ser feita por maioria absoluta do Tribunal.

Apesar de algumas definições de alcance formal, o alcance material dos requisitos para a declaração da modulação permanece tibiamente definido pelo STF. Ademais, o crescente uso do instituto em matéria tributária tem chamado a atenção quanto à justificação desses requisitos. Como se poder verificar do levantamento feito por este estudo, somente no primeiro semestre de 2021 a modulação foi aplicada a 10 processos tributários, o que destoia de sua alegada excepcionalidade⁸⁰.

Em linha com o levantamento efetuado por este trabalho, algumas pesquisas passaram a coligir dados empíricos para averiguar como os argumentos consequencialistas de fundo financeiro-orçamentário têm sido manejados pela Fazenda e pelo STF, dada a crescente utilização do instituto.

⁸⁰ Quanto ao caráter não ordinário do instituto, ensina Ávila o seguinte: “Todas as considerações precedentes demonstram que a modulação de efeitos é técnica decisória cuja compatibilidade com os princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica é muito, muito, mas muito restrita. Toda modulação de efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade envolve uma contradição do Direito consigo mesmo: ao manter o que lhe é contrário, o Direito como que devora a si próprio, tal como uma cobra que engole a sua própria cauda. Ela envolve, por assim dizer, não um Direito Constitucional, mas um Direito Inconstitucional” (ÁVILA, *op. cit.*, p. 600).

No passado, a jurisprudência do STF era firme no sentido de que “[a] mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade”⁸¹. Não sendo suficiente para caracterizar o excepcional interesse social, tampouco, por óbvio, o era para o “interesse social”, desacompanhado do qualificador.

Ávila⁸², sabidamente crítico à modulação em matéria tributária, tece as seguintes considerações sobre o chamado “princípio da proteção à confiança orçamentária” quando não destinado à proteção de direitos fundamentais:

Nesse caso, não será qualquer efeito financeiro desfavorável que irá representar algum impacto na continuidade da atividade financeira do Estado, mas somente efeitos que possam abalar o sistema de financiamento público nos seus fundamentos (*in seinen Grundlagen*), situando-se, pois, em uma espécie de “ponto existencial crítico” (*existenzielle Engpässe*) ou gerando “efeitos financeiros catastróficos” (*catastrophic effects*) para o Estado, como menciona a jurisprudência da Comunidade Econômica Europeia. Mesmo nesse aspecto, porém, o referido “princípio da proteção da confiança orçamentária” não pode ser baseado na segurança jurídica.

Todavia, explícita ou implicitamente, essas alegações relativas à perda de arrecadação têm ganhado maior peso na jurisprudência do STF.

No primeiro estudo a ser abordado no que se refere a este ponto, Leal e Dias⁸³ analisaram “[...] todos os julgamentos de Direito Tributário, realizados entre o período de novembro de 1999 a outubro de 2015, no Supremo Tribunal Federal, nos quais se discutiu a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade com fundamento no art. 27 da Lei nº 9.868/1999”, tendo analisado 31 acórdãos.

Buscaram, assim, avaliar se há alguma justificativa ou embasamento quando da utilização de argumentos consequencialistas na seara do Direito Tributário. As conclusões foram as seguintes:

Feitos esses esclarecimentos, em relação aos 25 casos em que houve a utilização de argumentos consequencialistas, somente em 5 fez-se referência a algum estudo, dado ou documento que pudesse embasar as prognoses feitas pelos ministros. Portanto, a pesquisa mostra que, em 80% dos casos nos quais os ministros argumentaram a partir das consequências de alternativas de decisão, não houve qualquer prova que justificasse que a prognose fosse (i) possível, no sentido de ser uma decorrência da alternativa de decisão escolhida, ou (ii) provável, no sentido de

⁸¹ ED/RE nº 559.937, julgado em 17/09/2014, Relator Ministro Dias Toffoli. No mesmo sentido: ED/RE nº 569.056, 19/11/2014, Relator Ministro Dias Toffoli.

⁸² Ávila, *op. cit.*, p. 585-586.

⁸³ DIAS, Daniela Gueiros; LEAL, Fernando. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4779/3604>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 823.

que se escolhida a alternativa, haveria chances de a prognose ser realizada no mundo real.

[...]

Em relação à leitura das Tabelas 1 e 2, percebe-se que, nos cinco julgamentos nos quais as prognoses foram acompanhadas de documentos, os principais argumentos consequentialistas diziam respeito à arrecadação ou às finanças do Estado. Desses, em quatro buscava-se demonstrar a perda de arrecadação do Fisco caso se optasse pela decretação da nulidade *ex tunc* (ED no RE 595838, ED no RE 569056, RE 353657 e RE 370682).⁸⁴

Esta primeira amostra empírica demonstra como costuma ser tímido o embasamento dos pedidos de modulação com base nas consequências das decisões em matéria tributária.

Silva⁸⁵, por sua vez, efetuou levantamento no que se refere a pedidos de modulação compreendidos entre a edição da Lei nº 9.868/1999, em 11/11/1999, e 10/09/2018, tendo asseverado:

Dentre os cento e quarenta e quatro processos analisados, envolvendo processos de natureza tributária desde a edição da Lei nº 9.868/1999, a Fazenda Pública requereu a modulação em setenta e sete processos, o que evidencia um percentual de cinquenta e três por cento de todo o acervo analisado.

Em outras palavras, a cada dois processos em que a modulação foi suscitada para o debate, em um deles houve o pleito de modulação da Fazenda Pública, independentemente do seu fundamento.

[...]

A conclusão a que se chega com a presente análise é a de que o argumento financeiro, embora seja analisado e aceito pelo STF para fins de modulação, não tem sido acolhido quando a Fazenda Pública traz esse pleito de forma unilateral.

Por outro lado, a análise quanto ao argumento financeiro é muito mais aceita quando a questão da modulação é trazida de ofício pelos próprios Ministros da Suprema Corte, sem que sejam pressionados pelo Fisco.⁸⁶

Desta segunda extração empírica, um dado relevante, pois, é que as propostas de modulação feitas de ofício, pelos Ministros, têm encontrado mais guarida no STF do que as efetuadas pela Fazenda.

Como demonstra o levantamento efetuado por este trabalho, considerados os 40 (quarenta) casos analisados nos quais aplicou-se a modulação de efeitos (ainda que alguns tenham sido julgados em conjunto, por similitude temática), em 30 deles a possibilidade de modulação foi suscitada pelo próprio Tribunal. Ou seja, em aproximadamente 75% dos casos.

Outro dado relevante que a pesquisa revela é que, dos 40 casos levantado, em 23 deles a questão jurídica referia-se a conflitos entre entes federativos, seja entre Estados, entre

⁸⁴ *Ibidem*, p. 831-832, grifo nosso.

⁸⁵ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 93.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 102-103.

Municípios, ou entre Estados e Municípios. Importa dizer, em aproximadamente 59% dos casos nos quais a modulação foi aplicada, trata-se de conflito entre entes da Federação.

Mosquera e Valdo⁸⁷, debruçando-se sobre o período de 2014 a 2019, já haviam chegado a conclusões semelhantes, especialmente quanto à aplicação dos critérios de modulação, como se destaca:

Via de regra, a determinação da modulação dos efeitos é sugerida pelo Ministro relator do caso, o qual se limita a pontuar a necessidade de alteração do marco para eficácia da declaração sem grandes delongas acerca dos parâmetros utilizados para tanto, ou das razões pelas quais estariam preenchidos os requisitos exigidos pela Lei n. 9.868/1999, tendo os demais Ministros concordado com a proposta ou sugerido pequenos ajustes também sem grandes digressões.

Em relação ao requisito das razões de segurança jurídica, a única inferência que podemos fazer a partir da análise das decisões é o fato de que o tempo de vigência da norma é fator considerável para determinação da modulação dos efeitos.

[...]

Já no que diz respeito às razões de excepcional interesse social, as dúvidas quanto à determinação do conceito permanecem as mesmas, não sendo possível extrair dos julgamentos analisados quais seriam os elementos considerados pelo Supremo Tribunal Federal para verificação de excepcional interesse social.

[...]

Desta forma, com base na análise estritamente objetiva das manifestações nos autos das ADIs em comento, concluímos que o Supremo Tribunal Federal, no período compreendido entre agosto de 2014 a outubro de 2019, era uma Corte composta majoritariamente por Ministros tendentes a aplicar a modulação dos efeitos aos casos envolvendo declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS que implicasse guerra fiscal, consideradas as alterações na composição do plenário.

Pode-se mencionar alguns exemplos da argumentação tecida pelos Ministros:

RE nº 401.953, Relator Min. Joaquim Barbosa:

Min. Joaquim Barbosa: “Creio ser esse um dos casos em que me parece razoável, justifica a aplicação do artigo 27, porque é um caso típico, é uma questão federativa, não há interesses individuais, não estaremos outorgando privilégios a A, B ou C - é uma questão institucional”.

Min. Gilmar Mendes: “Porque imaginar qualquer modalidade de compensação, na verdade, pode levar aos Municípios que receberam esses recursos à falência”.

Min. Joaquim Barbosa: “Alguns deles, com certeza, à falência”.

ADI nº 4.171, Relatora Min. Ellen Gracie:

⁸⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 685-686, 2020.

Min. Ellen Gracie: “Por isso, proponho a modulação temporal dos efeitos desta declaração de inconstitucionalidade a fim de que a presente decisão tenha eficácia a partir de seis meses contados da publicação do acórdão, tempo em que poderão os estados adotar modelo diverso e que não gere a distorção demonstrada”.

Min. Ricardo Levandowsky: “Neste caso, está evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes e aos Estados-sedes das distribuidoras de combustíveis, que terão suas arrecadações diminuídas abruptamente. Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse econômico envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, a fim de que esta decisão tenha eficácia após seis meses da publicação do acórdão”.

Note-se que a argumentação esposada pelo Min. Levandowsky iguala o efeito orçamentário da decisão à segurança jurídica e ao excepcional interesse social, requisitos de modulação tratados, em sua argumentação, sem maior rigor explanatório.

Desdobramento dessa argumentação é a questão da possibilidade de ingresso de inúmeras ações de repetição de indébito, possibilidade essa que tem se tornado ponto muito importante na avaliação da possibilidade de aplicação da modulação.

No RE nº 556.664⁸⁸ (julgado em conjunto com os REs nº 559.882, nº 560.626 e nº 559.943), relatado pelo Ministro Gilmar Mendes e julgado em 12/06/2008, estabeleceu-se precedente que tem muita influência no objeto deste trabalho. Ao julgar-se a constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991⁸⁹, que fixavam em 10 anos o prazo

⁸⁸ “PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”.

⁸⁹ BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

de decadência e prescrição de contribuições sociais, a modulação foi aplicada, concedendo-se à decisão efeitos *ex nunc* e ressaltando-se as ações judiciais em curso. Pronunciou-se, assim, o Min. Relator:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, *ex nunc*, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.

Note-se que este precedente é anterior à vigência do CPC/15, em controle difuso de inconstitucionalidade. Respeitou-se o quórum de 2/3 mencionado pela Lei nº 9.868/1999 para a aplicação da modulação, sem que, todavia, houvesse argumentação ou qualquer comprovação ou dado empírico que justificasse a razão da alegada insegurança jurídica, haja vista que, conforme citado pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto vencido, desde 1991 havia precedentes no STF sobre o tema.

Pode-se dizer que o afastamento explícito de ações de repetição de indébito passou a ser acatado pela jurisprudência da Corte Suprema.

Recentemente, na ADI nº 1.945⁹⁰ (julgada em conjunto com a ADI nº 5.659), de Relatoria do Ministro Dias Toffoli e julgada 24/02/2021, desta vez no controle concentrado de

⁹⁰ “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. 1. Consoante a jurisprudência da Corte, o ICMS-comunicação “apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98” (RE nº 570.020/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux). 2. Os critérios para a fixação da margem de valor agregado para efeito de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária progressiva devem ser disciplinados por lei estadual, em sentido formal e material, não sendo possível a delegação em branco dessa matéria a ato normativo infralegal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária. 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para

constitucionalidade, a situação se repetiu. Referida ação, ao analisar a constitucionalidade de legislação estadual acerca da incidência de ICMS sobre operações com *software*, pôs fim a longo embate entre Estados, Municípios e contribuintes, determinando, grosso modo, que sobre o licenciamento de programas de computadores incide o ISS.

A modulação, neste caso, também ganhou contornos complexos em razão do tempo durante o qual a questão foi discutida e do conflito de competência entre Estados e Municípios. Preservando os recolhimentos efetuados a ambos os entes federativos e impedindo os contribuintes de ajuizarem novas repetições de indébito (exceto em caso de bitributação), a modulação fixou oito hipóteses fáticas diferentes, e foi assim fixada:

Ademais, acordam os Ministros, por maioria, *em modular os efeitos da decisão, atribuindo a ela eficácia ex nunc*, a contar da publicação da ata de julgamento do mérito em questão, para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Ficam ressalvadas (i) as ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discuta a incidência do ICMS e (ii) as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS. Por sua vez, incide o ISS no caso de não recolhimento do ICMS ou do ISS, em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Por fim, acordam os Ministros, por maioria, em modular os efeitos da decisão para também se atribuir eficácia ex nunc, a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito, à declaração de inconstitucionalidade das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”,

tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º, e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões “adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura” e “ainda que preparatórios”, constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei. 8. Modulam-se os efeitos da decisão nos termos da ata do julgamento”.

constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, Relator para o acórdão. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão.

Quanto à justificação da decisão, o Ministro Relator pronunciou-se nos seguintes termos:

Considerado o tempo decorrido desde a propositura da presente ação direta e o parcial deferimento da medida cautelar, entendo ser o caso de se modularem os efeitos da decisão.

Essa medida tem sido muito utilizada, como se sabe, em ações diretas nas quais há o reconhecimento da inconstitucionalidade de benefício fiscal relativo ao ICMS concedido de modo unilateral. Cito, nessa direção, a ADI nº 4.481/PR.

Durante o julgamento dessa ação, o Relator, Ministro Roberto Barroso, apontou que a norma invalidada havia vigorado, com presunção de constitucionalidade, por mais de oito anos. De mais a mais, esclareceu o Relator que não era o princípio da supremacia da Constituição que estava sendo ponderado, mas sim a regra constitucional violada (dispositivo citado), de um lado, e, de outro, “a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram”.

[...]

Ou seja, a proposta de modulação aqui, em outras palavras, é para evitar que se abra uma discussão jurídica, que será enorme, sobre repetição de indébito de ICMS para aqueles que recolheram esse imposto nos cinco anos anteriores. A propósito, nós não havíamos suspenso essa possibilidade em sede de cautelar. Então, penso que essa proposta é mais consentânea com a segurança jurídica, traz mais previsibilidade e evita discussões sobre a cobrança de tributos nos cinco anos anteriores”.

Acresça-se a isso que, nos debates travados, acolhendo a modulação, o Ministro Nunes Marques menciona a “necessidade que esse caso requer de uma política judiciária – principalmente pelos efeitos práticos que advirão dos litígios que, provavelmente, virão entre municípios e estados [...]” e o Ministro Edson Facchin cita que as hipóteses levantadas por Toffoli “buscam deixar nítida a resolução que este Tribunal vem de exarar do ponto de vista do equilíbrio fiscal”.

O Ministro Barroso, por sua vez, assevera:

[...] acho que a hipótese é típica de modulação de efeitos, porque um quadro de insegurança jurídica se criou, inclusive por força de decisões judiciais e alterações legislativas. Não poderia também, como os que me antecederam, deixar de cumprimentar o Ministro Dias Toffoli por haver equacionado, com proficiência e grande clareza, as diferentes possibilidades que, em abstrato, pelo menos, são possíveis de imaginarmos e por apresentar uma solução de modulação para cada uma delas, respeitando as circunstâncias fiscais dos estados e as circunstâncias de justiça tributária para os contribuintes. Evidentemente, sempre que se modula um tributo cuja cobrança se considerou inconstitucional e não se invalidam as cobranças anteriores, há em alguma medida uma penalização ao contribuinte que cumpriu a legislação, que é o que ocorre com quem efetivamente recolheu o ICMS, mas acho que esse é o preço a se pagar em nome de uma ponderação e de um equilíbrio possível e necessário entre responsabilidade fiscal e respeito à legalidade tributária.

Note-se que, também neste caso, as finanças públicas são centrais para o acolhimento da modulação pelos Ministros. A menção à justiça tributária para os contribuintes é mero *obiter dictum*, haja vista as notórias dificuldades pelas quais passaram os contribuintes, havendo casos, inclusive casos de ajuizamento de ações de consignação em pagamento⁹¹ e casos de pagamento tanto do ISS ao Município quanto do ICMS ao Estado, de modo a se evitar os custos de um processo judicial e os riscos de autuação⁹².

No caso do Recurso Extraordinário nº 605.552 que tratou da incidência de ISS ou ICMS sobre atividades de farmácias de manipulação, cujo mérito foi julgado em 05/08/2021, a modulação foi aplicada de maneira semelhante à ADI nº 1.945, mas em embargos de declaração, assim ementados:

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

Este caso é peculiar, haja vista que tanto um dos *Amici Curiae* representante dos contribuintes quanto o estado do Rio Grande do Sul pediram a modulação dos efeitos do acórdão. De todo modo, repete-se o padrão de se aplicar a modulação a casos que envolvam

⁹¹ Nesse sentido, a ação nº 1015943-17.2019.8.26.0053, ajuizada perante a 1ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Ao prolatar a sentença, na primeira instância, desabafou a Juíza: “O Brasil é mesmo um país complicado. O empresário sequer sabe a quem pagar. O presente processo é ilustrativo. Ambos os entes argumentam em várias páginas pela incidência do imposto aos seus cofres. Não há como um país assim se desenvolver. Uma pena”.

⁹² Informação de conhecimento pessoal do autor.

conflitos entre federativos, seja sobre a partição de recursos, seja sobre o exercício das competências tributárias.

A título de comparação, no que tange a pleitos dos contribuintes, não foram modulados os efeitos da decisão do RE nº 377.457, acerca da revogação da isenção de COFINS constante da Lei Complementar nº 70/1991⁹³ pela Lei nº 9.430/1996⁹⁴, ainda que a matéria já estivesse, inclusive, sumulada pela Súmula nº 276 do STJ.

Em conclusão, a argumentação necessária a demonstrar o (excepcional) interesse social e a ofensa à segurança jurídica apta a fazer incidir a medida extrema que é a modulação de efeitos tem, em alguns casos, sido trata pela Corte sem a devida profundidade, limitando-se a meras considerações de ordem financeira-fiscal.

Ressalte-se que o próprio STF já decidiu no sentido de que a modulação de efeitos impinge um ônus argumentativo mais intenso, como por exemplo nos ED no RE nº 870.947, julgados em 03/10/2019, cujo relator era o Ministro Luiz Fux e o redator para o acórdão foi o Ministro Alexandre de Moraes. Consta da ementa do aresto o seguinte:

3. A respeito do requerimento de modulação de efeitos do acórdão, o art. 27 da Lei 9.868/1999 permite a estabilização de relações sociais surgidas sob a vigência da norma inconstitucional, com o propósito de prestigiar a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima depositada na validade de ato normativo emanado do próprio Estado.

4. Há um juízo de proporcionalidade em sentido estrito envolvido nessa excepcional técnica de julgamento. A preservação de efeitos inconstitucionais ocorre quando o seu desfazimento implica prejuízo ao interesse protegido pela Constituição em grau superior ao provocado pela própria norma questionada. Em regra, não se admite o prolongamento da vigência da norma sobre novos fatos ou relações jurídicas, já posteriores à pronúncia da inconstitucionalidade, embora as razões de segurança jurídica possam recomendar a modulação com esse alcance, como registra a jurisprudência da CORTE.

5. Em que pese o seu caráter excepcional, a experiência demonstra que é próprio do exercício da Jurisdição Constitucional promover o ajustamento de relações jurídicas constituídas sob a vigência da legislação invalidada, e essa CORTE tem se mostrado sensível ao impacto de suas decisões na realidade social subjacente ao objeto de seus julgados.

6. Há um ônus argumentativo de maior grau em se pretender a preservação de efeitos inconstitucionais, que não vislumbro superado no caso em debate. Prolongar a incidência da TR como critério de correção monetária para o período entre 2009 e

⁹³ BRASIL. *Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991*. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: [⁹⁴ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: \[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm\]\(http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm\). Acesso em: 18 out. 2022.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%B0%2070%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20financiamento%20da,financeiras%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs. Acesso em: 18 out. 2022.</p>
</div>
<div data-bbox=)

2015 é incongruente com o assentado pela CORTE no julgamento de mérito deste RE 870.947 e das ADIs 4357 e 4425, pois virtualmente esvazia o efeito prático desses pronunciamentos para um universo expressivo de destinatários da norma.

Neste caso, também constou da ementa que “[a]s razões de segurança jurídica e interesse social que se pretende prestigiar pela modulação de efeitos, na espécie, são inteiramente relacionadas ao interesse fiscal das Fazendas Públicas devedoras, o que não é suficiente para atribuir efeitos a uma norma inconstitucional”. A jurisprudência do Sodalício, assim, oscila no que se refere aos argumentos orçamentários.

Quanto ao aspecto material dos requisitos, sublinhe-se, em acréscimo, no que se refere à ADI nº 1.945, que um dos fundamentos da modulação de efeitos é o tempo de vigência da norma, que explicita a necessidade de modulação pelo princípio da segurança jurídica, mormente quando a legislação impugnada permaneceu em vigor e produzindo efeitos. Naquele caso, como já mencionado, o Min. Toffoli ressaltou que “[...] o Relator, Ministro Roberto Barroso, apontou que a norma invalidada havia vigorado, com presunção de constitucionalidade, por mais de oito anos”.

No mesmo sentido, quando do julgamento da ADI nº 4.481, em 11/03/2015, o Min. Barroso, relator da ação, se pronunciou da seguinte maneira:

A minha sugestão, nesses casos que envolvem guerra fiscal e benefícios fiscais indevidos, por violação do art. 155, § 2º, XII, é que o Tribunal e cada Relator procure se pronunciar, cautelarmente e no primeiro momento possível, em seguida trazendo à bancada, pela suspensão da lei, quando seja o caso, por violação desse dispositivo, para que ela não vigore por nenhum prazo significativo.

Mas, neste caso que ela vigorou por praticamente oito anos, eu acho que nós precisamos fazer uma ponderação. Qual é a ponderação que se faz? É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram.

Ainda, nessa toada, ao relatar os ED no RE nº 669.196, julgados em 08/04/2021, consignou que a “[...] norma, contudo, vigeu por 19 (dezenove) anos com presunção de constitucionalidade, e, à luz dela, diversas relações jurídicas se estabilizaram”.

Esse fator denota um aspecto positivo da jurisprudência do STF em relação ao princípio da segurança jurídica. Ainda que se promova uma crítica ao tempo de duração dos processos judiciais, ao se haver com casos nos quais as relações jurídicas se estabilizaram, a

Corte optou por privilegiar a segurança jurídica. Nesse sentido Barros Carvalho⁹⁵ assevera o seguinte:

O direito é o senhor do tempo. Controla a bidirecionalidade passado/futuro das relações jurídicas que ele mesmo prescreve, fundando o clima de segurança que o sistema exige de si mesmo como condição para a sua própria existência, motivo por que dissemos que o *sobreprincípio da segurança jurídica depende de fatores sistêmicos*. A irretroatividade é o primado que se ocupa do passado; enquanto que, para o futuro, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade da segurança jurídica.

[...]

No entanto, em vista das sentenças prescritivas implícitas, compostas, por derivação lógica, de formulações expressas do direito positivo, onde se encontram tanto o magno princípio da *segurança jurídica* quanto o limite objetivo da *irretroatividade*, o direito adquire a possibilidade de estabelecer expectativas de comportamento e de torná-las efetivas ao longo do tempo, impedindo-se com isso que o próprio ordenamento jurídico assumia feição caótica.

Diante do exposto e da análise da jurisprudência, pode-se concluir que (a) a fundamentação, pelo STF, no que se refere à definição do conceito de “interesse social” e “segurança jurídica” tende a ser deficiente, e muitas vezes a proteção do orçamento público é fundamentada como sendo de interesse social e protetora da segurança jurídica; (b) conflitos federativos entre estados ou entre estados e municípios tendem a ter suas decisões moduladas; (c) quanto mais longo o tempo de vigência de uma norma, maior a possibilidade de modulação em razão da proteção da segurança jurídica.

3.3 OUTRAS QUESTÕES RELATIVAS À MODULAÇÃO

Da análise da jurisprudência e da doutrina pode-se mencionar, ainda, outras questões que gravitam em torno da modulação e têm merecido análise mais detida, especialmente com o incremento recente da aplicação do instituto. São elas: a ofensa ao princípio da isonomia e a discrepância entre o momento inicial da modulação, nos casos em que ela é decretada *ex nunc*, e o estímulo à criação de normas inconstitucionais.

Em primeiro lugar, o reiterado afastamento da possibilidade de ajuizamento de ações de repetição de indébito deve ser sopesado em relação ao princípio da isonomia, consagrado

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. *Direito Tributário em Questão*, v. 1, p. 203-216, 2008. p. 215-216, grifo do autor.

pelo *caput* do art. 5^o⁹⁶ da CF e o princípio da igualdade tributária, consagrado pelo inciso II do art. 150⁹⁷ da CF.

Sobre o tema, Câmara⁹⁸ demonstra como o princípio da isonomia irradia-se sobre o sistema tributário, sendo um princípio que afeta a aplicação de todas as demais normas do sistema:

A premissa de que a modulação dos efeitos deve ser controlada por meio da igualdade deriva da posição privilegiada com que ela, a igualdade, é investida no sistema tributário. Vai-se aqui além do enunciado dos artigos 5^o, I, e 150, II, do texto constitucional. A igualdade, como princípio, é uma norma que condiciona a aplicação de outras normas jurídicas em razão da prevalência axiológica relativa que lhe confere a Constituição.

[...]

O que se exige é que, uma vez afastada a presunção de tratamento igualitário, a medida utilizada pelas cortes para modular os efeitos de sua decisão seja a que guarde maior correlação com a igualdade, afetando-a na menor dimensão possível e que possua uma relação de causalidade fundada com a finalidade que motivou sua decretação.

De modo a ilustrar seu argumento, Câmara⁹⁹ descreve a modulação de efeitos operada no RE nº 714.139¹⁰⁰, relatado pelo Min. Marco Aurélio (relator para o acórdão Min. Dias

⁹⁶ “Art. 5^o 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” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

⁹⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

⁹⁸ CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. Critérios de modulação de efeitos: como distinguir os contribuintes? *Jota*, São Paulo, 17 set. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criterios-de-modulacao-de-efeitos-como-distinguir-os-contribuintes-17092021>. Acesso em: 15 out. 2022.

⁹⁹ “Os dois critérios utilizados na modulação dos efeitos do RE 714.139 estabeleceram as seguintes distinções entre os particulares: (i) os contribuintes que ingressaram em juízo até 5 de fevereiro de 2021, data do início do julgamento, terão direito ao ressarcimento do tributo indevidamente pago, inclusive aplicando-se o prazo prescricional de cinco anos contados retroativamente a partir da propositura de sua ação. Eles terão, portanto, ao menos oito anos de benefício econômico decorrente do ressarcimento dos valores já pagos e a imediata suspensão da cobrança do tributo; (ii) por sua vez, os contribuintes que não ingressaram em juízo até a data do início do julgamento serão beneficiados pela decisão apenas a partir do exercício financeiro de 2024, quando os Estados deverão parar de cobrar o ICMS na forma julgada inconstitucional pelo STF, sem que lhes seja garantido direito algum ao ressarcimento. É uma diferença, sem dúvida, significativa e com potenciais repercussões concorrenciais; resta indagar se justificada” (CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. Modulação de efeitos e igualdade. *Valor Econômico*, São Paulo, 15 fev. 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/02/15/modulacao-de-efeitos-e-igualdade.ghtml>. Acesso em: 15 out. 2022).

¹⁰⁰ Tema nº 745 de Repercussão Geral: “Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”.

Toffoli), julgado em 18/12/2021 e referente à aplicação dos princípios da seletividade e essencialidade na cobrança do ICMS sobre energia elétrica e serviços de telecomunicação. Da maneira como a calibração dos efeitos da decisão operou-se, com efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2024, alguns contribuintes poderão se ressarcir de impostos pagos nos últimos oito anos, ao passo que outros, além de não serem ressarcidos, continuarão sob a égide da cobrança inconstitucional.

Souza e Szelbracikowski¹⁰¹, ao analisarem a mesma modulação, reverberam, além das críticas de ofensa à isonomia, as duas outras ordens de críticas comumente feitas à modulação: a incerteza quanto à definição do termo inicial da modulação e o estímulo à criação das normas inconstitucionais. Asseveram, assim, o seguinte:

A atribuição de eficácia muitos anos após o julgamento gera estímulo ao estado para a edição de normas contrárias à Constituição e prejudica os consumidores que há anos têm pago indevidamente o imposto e, em razão da modulação, continuarão a fazê-lo até 2024, o que é irrazoável. Ao firmar o início do julgamento, 5/2/21, como data de corte para a preservação dos efeitos das ações em curso, o STF ainda divergiu de seus julgados que, em homenagem à publicidade e segurança jurídica, costumam adotar a data da publicação da ata de julgamento para tanto.

É imprescindível, pois, a explicitação de razões que afastem a isonomia e justificação de quais princípios constitucionais justificariam esse afastamento.

A harmonização de critérios – ou, ao menos, o estabelecimento de algum critério mínimo para a adoção do termo inicial da modulação – também seria recomendável para conferir mais segurança jurídica em relação à possibilidade de modulação e desincentivar a litigância.

Com efeito, não se olvida que as matérias fáticas a ensejar a avaliação de suas consequências em relação ao interesse social e à segurança jurídica podem ser variadas e complexas, como bem aponta Ávila¹⁰², ao classificar os tipos de modulação que podem vir a ser fixadas. Segundo o autor, a modulação pode assumir as seguintes tipologias: (i) casos de inconstitucionalidade mitigada e (ii) casos de declaração de incompatibilidade. Os casos de declaração de incompatibilidade poderiam, ainda, ser divididos em: (a) declaração de incompatibilidade com eficácia geral *pro futuro* total; (b) declaração de incompatibilidade com eficácia geral *pro futuro* parcial; (c) declaração de incompatibilidade com disposição provisória

¹⁰¹ SOUZA, Hamilton dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 2 jan. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021>. Acesso em: 15 out. 2022.

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 563-574.

de prolongamento de validade; e (d) declaração de incompatibilidade com disposição definitiva de prolongamento de validade e obrigação de modificação para o futuro.

A multiplicidade de critérios adotada pelo STF, porém, em casos de menor complexidade, de certa maneira infirma a intenção de sinalizar padrões de condutas universalizáveis para os destinatários das normas. Como rememora Dix¹⁰³, há uma excessiva discricionariedade na fixação deste termo *a quo*:

Nesse contexto, a princípio, a modulação dos efeitos das referidas decisões em controle de constitucionalidade (*ex nunc*) deveria se dar unicamente, de forma excepcional, ficando a critério da corte constitucional a definição do termo a quo para períodos futuros a contar:

- a) da data da sessão que concluir o julgamento;
- b) da data da publicação da ata de julgamento;
- c) da publicação do acórdão;
- d) do trânsito em julgado;
- e) da data da publicação da parte dispositiva do acórdão no Diário Oficial da União; ou mais recentemente,
- f) de data futura a ser definida pelos ministros (Temas 1093 e 745 de repercussão geral).

Há, portanto, uma excessiva discricionariedade da corte para fixação de ponto tão importante e que pode afetar de forma tão desigual as relações entre fisco e contribuintes.

Note-se, a título de exemplo, que há também precedentes de modulação a partir de 60 (sessenta) dias da publicação do acórdão, como na ADI nº 3.458, julgada em 21/02/2008 e relatada pelo Min. Eros Grau.

No julgamento da ADI nº 4.481, anteriormente mencionada neste trabalho, travou-se a seguinte discussão, parcialmente reproduzida, ilustrativa da incerteza que paira sobre o termo inicial da modulação:

O SENHOR MINISTRO TEORI ZAVASCKI - Eu estou de acordo. Apenas um detalhe, Ministro Barroso. Em votos anteriores, eu propus que a modulação tivesse como referência a data da publicação da ata do julgamento.

[...]

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Eu acho que em outras matérias nós temos considerado a data do julgamento.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI: Eu já votei várias vezes no sentido da data da publicação da ata.

[...]

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Eu acho que, como nós já estamos lidando com uma extensão indevida do benefício, eu o abreviaria

¹⁰³ DIX, Daniel. Modulação dos efeitos nos julgamentos recentes das causas tributárias: uma visão crítica. *Jota*, São Paulo, 28 mar. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/modulacao-dos-efeitos-julgamentos-recentes-causas-tributarias-28032022>. Acesso em: 15 out. 2022. O autor pontua, também, em sua crítica, o aumento da cultura do litígio, a ofensa à livre-concorrência, e o estímulo à criação de normas inconstitucionais, haja vista a mitigação do efeito pedagógico dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

tão logo possível. Portanto, eu acho que é legítimo fazê-lo na data da sessão de julgamento.

[...]

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Inclusive para evitar a malandragem de embargos de declaração para o sujeito ganhar mais um tempinho.

[...]

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (RELATOR) - Para esses casos de guerra fiscal, sem compromisso com outros... Eu estou de acordo com o Ministro Toffoli. Pode ser que, em outras circunstâncias, outros elementos possam... às vezes, uma decisão mais complexa, mas aqui é assim: é inconstitucional e ponto.

Apesar do aspecto anedótico da discussão, o que se quer demonstrar é que sobeja a necessidade de fixação de algum critério legal para a fixação do termo inicial da modulação.

Por fim, no que se refere ao incentivo à edição de normas inconstitucionais, pode-se concluir que ele é um efeito colateral intrínseco da modulação de efeitos. A questão foi levantada diversas vezes, em particular pelo Min. Marco Aurélio, rotineiramente voto vencido no que tange ao tema. Todavia, é forçoso concluir-se que, ainda que certa permissividade em se calibrar os efeitos de decisões judiciais esmoreça o efeito pedagógico da declaração de inconstitucionalidade, o tema é inescapável, mormente quando se considera, como o faz Ávila¹⁰⁴, o aspecto ambíguo decorrente da modulação sobre a segurança jurídica:

É importante ter em conta, sempre, que, se é verdade que a decisão de manter efeitos de atos inválidos tem a finalidade de evitar efeitos negativos para a segurança jurídica, a própria decisão de manter tais efeitos também provoca os mesmos efeitos negativos. Como observa Tamanaha, a manutenção de efeitos para atos contrários ao Direito igualmente produz efeitos que se contrapõem aos princípios do Estado de Direito e à segurança jurídica, como estimular o descumprimento de contratos e a falta de manutenção da palavra, aumentar a incerteza com relação ao cumprimento de leis e contratos, encorajar práticas econômicas inaceitáveis, aumentar a ineficiência econômica, entre outros fatores.

[...]

Em suma, a manutenção de atos ou efeitos de atos inválidos com base na segurança jurídica é ambígua: tanto a declaração de inconstitucionalidade, com pronúncia de nulidade, quanto a declaração de incompatibilidade, sem declaração de nulidade, produzem efeitos com relação à cognoscibilidade, à confiabilidade e à calculabilidade do Direito.

3.4 A DIMENSÃO POLÍTICA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Como denotam todos os pontos anteriores levantados acerca da modulação, percebe-se o STF assume o lugar de elaborador de políticas públicas, visando a remediar eventuais consequências adversas no que se refere à proteção explícita ou implícita dos orçamentos

¹⁰⁴ Ávila, *op. cit.*, p. 576.

públicos. O que se quer ressaltar, assim, neste caso, é que há um componente político das decisões da Corte Suprema nesta questão.

Para ilustrar esse aspecto, procede-se a um cotejo entre o julgamento do Tema 01 e o Tema 69 de repercussão geral, recorrendo-se, inclusive, a aspectos extrajurídicos, de modo a explicitar o supracitado aspecto político de decisões do STF.

Quando do julgamento do RE nº 559.937, em 21/03/2013, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, o STF firmou a seguinte tese, no que foi o Tema 01 de Repercussão Geral: “É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições”.

Nesse RE, a Fazenda Nacional requereu a modulação dos efeitos do julgamento em embargos de declaração, mencionando o impacto orçamentário da tese discutida e invocando o precedente do RE nº 556.654. Os embargos foram, posteriormente, rejeitados¹⁰⁵.

O Poder Executivo, em 17/05/2013, editou a Medida Provisória nº 615, convertida, em 09/10/2013, na Lei nº 12.865/2013, que, em seu art. 26¹⁰⁶, adequou a base de cálculo do

¹⁰⁵ “Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade.

1. 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. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. Embargos de declaração não acolhidos”.

¹⁰⁶ “Art. 26. O art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 7º

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

.....’ (NR)” (BRASIL. *Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.*

Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e nº 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nºs 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004,

PIS/COFINS-Importação ao quanto decidido pelo STF. Ou seja, em aproximadamente *sete meses* resolveu-se a questão relativa à inconstitucionalidade da base de cálculo que poderia ampliar o déficit orçamentário, independentemente do resultado dos embargos de declaração, cujo julgamento ocorreu somente em 17/09/2014.

Em 30/01/2015 o Poder Executivo editou mais uma medida provisória, a Medida Provisória nº 668/2015, elevando a alíquota das contribuições, sob a alegação de proteção da indústria nacional, mas também de forma a recompor a arrecadação. Na exposição de motivos da Medida Provisória¹⁰⁷, consignou-se o seguinte:

2. Em face da recente decisão do Supremo Tribunal Federal - STF que entendeu inconstitucional parcela da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidente na importação de mercadorias, faz-se necessário adequar o marco legal de regência dessas contribuições. Ressalte-se, preliminarmente, que a decisão do STF já se encontra plasmada na legislação tributária federal. A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, alterou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, adequando-a aos ditames do acórdão exarado.
3. Com o intuito de evitar-se que a importação de mercadorias passe a gozar de tributação mais favorecida do que aquela incidente sobre os produtos nacionais, desprotegendo as empresas instaladas no País, torna-se necessário elevar as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. O aumento proposto apenas repõe a arrecadação dessas contribuições ao patamar existente previamente à decisão do STF e à consequente alteração legislativa.
4. A urgência e a relevância dos dispositivos decorrem da necessidade de garantir o equilíbrio entre a tributação de produtos importados e nacionais, mediante alteração das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. A assimetria nesta tributação pode causar sérios prejuízos à indústria nacional, devendo ser corrigida o quanto antes tal situação.

No caso do Tema 69, nenhuma alteração legislativa foi promovida, seja capitaneada pelo Poder Executivo, seja pelo Poder Legislativo. Os embargos de declaração requerendo a modulação, todavia, foram tendo seu julgamento sucessivamente postergado.

O julgamento de mérito desfavorável à União Federal, a demora no julgamento do pedido de modulação deduzido nos embargos de declaração e a inação legislativa foram ano a ano ampliando a extensão do déficit que a tese poderia impingir aos cofres públicos.

Em razão disso, uma das hipóteses levantadas por este trabalho é a de que, como o tempo certamente interfere na possibilidade de modulação (conforme confirmam os

12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1º de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1º de dezembro de 1965; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹⁰⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

argumentos já transcritos de votos dos Ministros do STF), *essa possibilidade é tratada de maneira política pelo STF*, que busca remendar, pela via do Judiciário, políticas públicas que deveriam ser estabelecidas, avaliadas e, eventualmente, corrigidas, pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo.

Em suma, mesmo com a “moratória constitucional” estabelecida pelo controle da pauta de julgamento, a questão de fundo tratada no Tema 69 não foi solucionada. O Tribunal, assim, arrogou-se essa tarefa, colocando os embargos de modulação em pauta e modulando os efeitos de sua decisão, preservando, em seu entender, o Erário.

Sobre a atuação política do Poder Judiciário, no sentido aventado por este trabalho, discorre Derzi¹⁰⁸:

O clássico artigo de ROBERT DAHL, intitulado “*Decidindo em uma Democracia: A Suprema Corte como geradora de políticas nacionais*”, editado pela primeira vez em 1957 e reimpresso honorariamente pela *Emory Law Journal*, 50,-2001, influenciou toda uma geração de juristas e analistas políticos: nele se enfrentou a imagem da Corte Suprema como instituição “política” (ainda que muitos dos cidadãos, ingenuamente, não acreditem nisso), que toma decisões em questões controversas de política nacional. O autor denomina de política aquela decisão que representa uma escolha efetiva entre alternativas, propositadamente pensadas para serem abertas, que pesa as consequências das alternativas eleitas; que considera o nível de probabilidade de tais consequências e o valor relativo de cada uma das preferências em face das outras. Nessas questões ainda se incluem os problemas inerentes às interpretações em geral (vagueza, ambiguidade da linguagem normativa, discordância entre os espertos da dogmática e precedentes judiciais opostos que poderiam fundamentar tanto em um sentido como em seu contrário).

O fato de a Corte dar um sentido político às suas decisões ou agir como um ator político, ou mesmo patrocinar políticas públicas, pode se desdobrar em diversas outras indagações teóricas que não são objeto desta investigação. O ponto relevante para esta pesquisa é que a definição de quando um processo será “liberado para julgamento” ou de quando se dará “sua inclusão em pauta” pode ter influência decisiva na modulação de efeitos de decisão exarada em determinada discussão. Vieira¹⁰⁹ salienta:

Isto apenas demonstra que o Tribunal vem utilizando um alto grau de discricionariedade para decidir o que vai para os distintos colegiados e o que pode ser abatido monocraticamente. Em política, o controle sobre a agenda temática, bem

¹⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no Direito Tributário. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 169-170. A autora expande as opiniões deste artigo na obra *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário* (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009).

¹⁰⁹ VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 441-464, jul./dez. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6vXvWwkg7XG9njd6XmBzYzQ/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 450, grifo nosso.

como sobre a agenda temporal, tem um enorme significado; e este poder se encontra nas mãos de cada um dos ministros, decidindo monocraticamente. Esse poder e os critérios para a sua utilização, como não são expressos, fogem a possíveis tentativas de compreensão, quanto mais de controles públicos sobre essa atividade. Cria-se, assim, uma sensação de enorme seletividade em relação àquilo que entra e o que fica de fora da pauta do Tribunal.

No mesmo sentido é a observação de Falcão e Arguelhes¹¹⁰: “[t]anto nas decisões, quanto nas não decisões, o ano de 2016 põe em evidência o dilema do Supremo: os ministros agem contra o colegiado e, por ação ou omissão, assumem um poder de fazer política e políticas públicas que não lhes pertence”.

Por fim, no que se refere à pauta de julgamentos do STF, afirma Leal¹¹¹ o seguinte:

A questão envolve pelo menos três ordens diferentes de problemas. Um deles antecede o próprio julgamento. O que pautar? Não há critérios claros e vinculantes, embora alguns ministros tentem estabelecer algumas diretrizes.

[...]

O problema se torna muito complexo, porém, em um tribunal marcado cada vez mais pela individualização, já está claro que não há qualquer controle dos prazos e condições para relatores liberarem seus casos para julgamento, para que presidentes do tribunal os incluam em pauta e muito menos para que ministros devolvam os pedidos de vista sobre casos em curso. Por caminhos diferentes, os ministros podem influenciar o momento de a corte enfrentar certa questão. Nesses casos, a questão “o que pautar?” se torna refém de opções individuais sobre “quando pautar?”.

Em conclusão, o microssistema processual que trata da modulação de efeitos em decisão que declare a inconstitucionalidade em matéria tributária é disfuncional: (a) do ponto de vista constitucional e legal do dever de fundamentar as decisões; (b) do ponto de vista da teoria da argumentação; e (c) ponto de vista de sua efetividade, haja vista que a modulação não se presta ao fim ao qual é destinada, tendo se tornado um remédio para a longa duração processual e/ou um instrumento de política orçamentária exercido pelo STF.

Esses fatores refletem diretamente no objeto deste trabalho, demonstrando que a possibilidade de modulação de efeitos desvirtua o cálculo do custo de litigância e retroalimenta a própria incerteza tributária e a insegurança jurídica que caracterizam o contencioso judicial brasileiro.

De modo comprovar empiricamente estes efeitos, este trabalho promoveu um levantamento empírico, detalhado no capítulo seguinte.

¹¹⁰ FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck. Onze Supremos: todos contra o plenário. In: FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck; RECONDO, Felipe (org.). *Onze Supremos: o Supremo em 2016*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Supra; Jota; FGV Rio, 2017. p. 20.

¹¹¹ LEAL, Fernando. A dança da pauta no Supremo. In: FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck; RECONDO, Felipe (org.). *Onze Supremos: o Supremo em 2016*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Supra; Jota; FGV Rio, 2017. p. 57.

De se ressaltar, por fim, que Souza, Gasperin e Regini¹¹² elaboraram diversas propostas para o aprimoramento do regime jurídico aplicável à modulação de efeitos, abarcando, por exemplo, iniciativa, quórum, fundamentação, comprovação de requisitos, relação com precedentes, detalhamento do conteúdo, extensão, corte temporal, e tratamento diferenciado entre a modulação em controle de constitucionalidade e a referente à superação de precedentes.

As relativas ao quórum qualificado para ambas as hipóteses são expressamente adotadas por este trabalho que, adicionalmente, elabora propostas adicionais visando os problemas aqui constatados, como se demonstrará mais adiante.

3.5 EXCURSO: MODULAÇÃO E ORÇAMENTOS PÚBLICOS

Do quanto analisado até agora neste trabalho, pode-se perceber que a preservação dos orçamentos públicos é preocupação intrínseca do STF no que se refere à modulação de efeitos de suas decisões, seja em controle difuso ou concentrado, seja requerida pela Fazenda ou pelos próprios Ministros da Corte.

O aperfeiçoamento do sistema processual, de modo a evitar decisões contraditórias, não isonômicas, em última análise, *injustas*, deve levar em conta não somente a complexidade do sistema tributário e a complexidade do sistema processual brasileiros, fatores que, combinados, causam o estado de coisas atual e dão azo à aplicação da modulação de efeitos.

Nesse passo, a persecução desse melhoramento deve também avaliar o “reverso” do Direito Tributário, que é o Direito Financeiro, com suas normas para elaboração e consecução de orçamentos públicos.

Não se procederá, aqui, a uma elocubração teórica acerca da natureza do Direito Tributário e do Direito Financeiro e da independência científica e metodológica das duas disciplinas.

O que se almeja é identificar como a marcha dos acontecimentos pode ser conduzida, dentro do regime de Direito Público, de modo que as regras do jogo sejam cumpridas e não se tenha de, excepcionalmente, punir contribuintes que não recorreram ao Poder Judiciário, deles excluindo a possibilidade de ver restituído tributo pago inconstitucionalmente, ou de punir a

¹¹² GASPERIN, Carlos Eduardo M.; REGINI, Ligia; SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Lacunas normativas na modulação de efeitos de decisões tributárias. In: CONRADO, Paulo César; GOMES, Daniel de Paiva (coord.). Processo administrativo, judicial e execução fiscal no século XXI. São Paulo: Max Limonad, 2021. v. I-II.

todos os contribuintes, que é o que supostamente ocorre quando uma prevalece uma decisão ruínosa ao erário (que, mencione-se, não tem *prejuízo*, mas déficit ou superávit).

Quando do julgamento do Tema 69 de repercussão geral diversos tributaristas resolveram aplicar um teste de consistência aos números apresentados pela Fazenda Nacional, (explicitado no capítulo seguinte), e eles não se sustentaram, em que pese ter sido acatado pelo STF o argumento da União Federal.

Para os fins desta análise, o que se quer ressaltar é que, além de, em casos concretos, o impacto orçamentário que possa vir a configurar (excepcional) interesse social poder não ser um argumento consequencialista válido, tal impacto *poderia ter sido mitigado ou evitado*, de duas maneiras: (i) caso houvessem sido respeitadas as normas de Direito Financeiro; e (ii) caso existissem normas processuais que tornassem mais expedito o julgamento dessas questões.

As normas de Direito Financeiro serão brevemente analisadas neste excurso e, as processuais, mais adiante, nas propostas deste trabalho para a redução da insegurança jurídica e da incerteza tributária.

Assim, nos termos do art. 165, incisos I a III¹¹³, da Constituição Federal, leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais. Em acréscimo, o § 9º, incisos I e II, do referido artigo, estabelece que cabe à lei complementar disciplinar essas leis, além de normas gerais sobre gestão financeira e patrimonial do poder público¹¹⁴.

A lei complementar que cumpriu esse desiderato foi a Lei Complementar nº 101/2000, cognominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que “[e]stabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências”¹¹⁵.

Dispõe, assim, a LRF, em seu art. 4º, § 3º¹¹⁶, que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) conterà um anexo de riscos fiscais no qual deve ser feita uma avaliação de risco acerca

¹¹³ “Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais. [...]” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹¹⁴ “§ 9º Cabe à lei complementar: I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos” (BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹¹⁵ BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

¹¹⁶ “Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e: [...] § 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterà Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas,

de passivos que possam afetar as contas públicas e eventuais providências a serem adotadas em caso de materialização desses passivos contingentes.

A Lei Orçamentária Anual (LOA), por sua vez, deve conter, nos termos do art. 5º, inciso III, alínea ‘b’¹¹⁷, da LRF, reserva de contingência para atendimento de passivos contingentes (e eventos e riscos fiscais *imprevistos*, o que não é o caso).

Em crítica à maneira como têm sido elaborados os anexos de riscos fiscais, Piscitelli¹¹⁸ pontua:

O § 3º do artigo 4º da LRF ainda prescreve a necessidade de a LDO conter um Anexo de Riscos Fiscais, cujo objetivo será não apenas avaliar os possíveis passivos contingentes da Administração e os outros riscos que possam ter efeitos danosos sobre as contas públicas, como também informar quais providências deverão ser tomadas na hipótese de as contingências previstas virem à tona.

As previsões contidas nesse anexo têm sido utilizadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional para embasar pedidos de modulação de efeitos de julgamentos de natureza tributária ocorridos no Supremo Tribunal Federal. Não raro, a PGFN menciona o prejuízo que uma dada decisão pela inconstitucionalidade de um tributo pode gerar nas contas públicas e fundamenta seu pleito de modulação nos números da LDO.

A despeito de ser em tese possível o uso de argumentos consequencialistas que tenham por objeto os resultados de uma dada decisão nas finanças públicas, a análise dos Anexos de Riscos Fiscais presentes em diversas LDOs mostra que os números lá contidos não são reflexo de uma apuração cuidadosa quanto ao prejuízo efetivo ao orçamento. Não há uma explicação clara de como a administração conclui que o impacto nas contas públicas é aquele, nem sequer de formas institucionais de os contribuintes contestarem esse valor.

Essa postura enfraquece tal anexo e prejudica a transparência necessária que deve embasar a relação Fisco-contribuinte. Por essa razão, registramos aqui a crítica quanto ao uso desproporcional que se tem feito desses números, os quais não parecem refletir o real impacto orçamentário do reconhecimento da inconstitucionalidade de tributos.

Há, portanto, regras para a elaboração da referida peça orçamentária, estabelecidas nos Manuais de Demonstrativos Fiscais, publicados anualmente pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Ainda nesse sentido, o Advocacia-Geral da União (AGU) editou a Portaria AGU nº 40, de 10/02/2015, que estabelece critérios de classificação de risco aplicáveis em casos nos

caso se concretizem” (BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹¹⁷ “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: [...] III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: [...] b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos” (BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹¹⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Direito financeiro*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2018. p. 65.

quais a União Federal seja parte e que representem risco fiscal. Os critérios de risco, aplicáveis a processos singulares ou cujo somatório de ações sobre o mesmo tema seja igual ou superior a um bilhão de reais (art. 2º)¹¹⁹ são os seguintes:

Art. 3º A classificação das ações quanto à probabilidade de perda observará os seguintes critérios:

I - do Risco Provável, que abrange:

a) ação judicial de conhecimento, ação de controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida sobre conjunto de ações judiciais fundadas em idêntica questão de direito com decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública; e

b) ação judicial de conhecimento ou recurso representativo de controvérsia com decisão de órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho-TST desfavorável à Fazenda Pública, que não tenha matéria passível de apreciação pelo STF.

II - do Risco Possível, que abrange:

a) ação judicial de conhecimento, recurso extraordinário sobre processo individual ou recurso extraordinário desde o reconhecimento da repercussão geral sobre conjunto de ações judiciais fundadas em idêntica questão de direito até a decisão de órgão colegiado do STF desfavorável à Fazenda Pública; e

b) ação judicial de conhecimento ou recurso representativo de controvérsia com decisão de órgão colegiado do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do Tribunal Superior do Trabalho - TST desfavorável à Fazenda Pública, que tenha matéria passível de apreciação pelo STF.

III - do Risco Remoto, que abrange as ações judiciais que não se enquadrem nas classificações previstas nos incisos I e II. (Redação dada pela Portaria AGU nº 318, de 25/10/2018).

A portaria, ademais, estabelece, no inciso II de seu art. 4º, a composição do impacto financeiro dos riscos será, em condenações que redunde em perda de arrecadação, o “resultado da soma dos valores estimados de redução da arrecadação em virtude do cumprimento de decisão judicial, assim considerados o equivalente à estimativa de arrecadação de 1 (um) ano para o futuro e de 5 (cinco) anos de parcelas pretéritas”.

Em acréscimo, como aponta Facury Scaff¹²⁰, ao concluir pela inadequabilidade de avaliar risco orçamentário para a aplicação da modulação de efeitos em matéria tributária, de

¹¹⁹ “Art. 2º Para fins da classificação de risco, serão consideradas as ações judiciais em tramitação nos tribunais superiores ou já transitadas em julgado, cujo eventual impacto financeiro seja estimado em valor igual ou superior a um bilhão de reais.

Parágrafo único. Quando houver multiplicidade de ações judiciais com fundamento em idêntica questão de direito, serão considerados os casos em que o impacto financeiro estimado da somatória das ações judiciais for igual ou superior a um bilhão de reais” (BRASIL. Portaria nº 40, de 10 de fevereiro de 2015. Estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela Advocacia-Geral da União na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas, que possam representar riscos fiscais. Brasília, DF: Advocacia-Geral da União, 2015).

¹²⁰ SCAFF, Fernando Facury. Risco orçamentário não é importante para modulação de decisões tributárias. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 13 nov. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-13/risco-orcamentario-nao-importante-modulacao-decisoes-tributarias>. Acesso em: 15 out. 2022.

acordo com o ofício nº 171/2014-TCU/SEMAG, processos com risco de perda provável deverão ser provisionados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Note-se, todavia, a irresponsabilidade com a qual o tema vinha sendo tratado. O § 1º do artigo 3º acima transcrito contava com a seguinte redação original: “§ 1º Nas hipóteses do inciso I, quando o processo estiver pendente do julgamento de embargos de declaração, o risco será classificado como possível”. Referido dispositivo certamente estava em descompasso com as normas processuais civis e a jurisprudência, ambas no sentido de que os embargos de declaração¹²¹, em regra, não têm efeitos infringentes, sendo sua função aclaratória e integrativa.

Essa disposição poderia causar (ou causou) um impacto financeiro considerável nas finanças públicas, haja vista a incerteza quanto ao tempo necessário para que os tribunais superiores coloquem em pauta e julguem embargos de declaração em ações nas quais o mérito já foi julgado desfavoravelmente à Fazenda Pública.

Não obstante, ao invés excluir a possibilidade de prognosticar como de perda possível ações nas quais o mérito já foi julgado contrariamente à Fazenda Pública, a Portaria AGU nº 514, de 24/10/2019, acrescentou à hipótese outra brecha à necessidade de contingenciamento, justamente a modulação de efeitos. Eis a redação atual do dispositivo:

§ 1º Nas hipóteses do inciso I, quando no processo estiver pendente o julgamento dos embargos de declaração ou o pedido de modulação dos efeitos, excepcionalmente o risco poderá ser classificado como possível, devendo constar da manifestação do órgão competente as circunstâncias que justificam essa classificação.

O dispositivo, ainda em vigor, é de teor bastante questionável, não se coadunando com os princípios informadores do Direito Financeiro, como o equilíbrio orçamentário, a eficiência, a reponsabilidade, a ponderação e a razoabilidade, apontados por Torres¹²² como princípios legitimadores do que o autor define como “Estado Orçamentário”.

O controle de eventos orçamentários contingentes, especialmente ações judiciais, pode sempre ser melhorado.

O próprio Tribunal de Contas da União (TCU), reconhece e recomenda isso, como por exemplo no Relatório de Acompanhamento TC 017.727/2020-0, acerca do projeto de lei

¹²¹ “Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material”.

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5: O orçamento na Constituição. p. 173-209.

relativo à LDO de 2021 (Ata nº 41, de 28/10/2020)¹²³, no qual se averiguou que algumas justificativas apresentas em relação à reserva de contingência não haviam sido suficientes:

79. Não obstante a necessidade de acompanhamento do crescimento desses valores, conforme explicitado no ARF, o caráter probabilístico e as características próprias dos trâmites jurídicos (pendências de julgamento final, possibilidade de recursos em instâncias superiores, dificuldade de previsão de tempo e valor das causas, entre outras), são fatores críticos na mensuração das estimativas de impacto financeiro de processos judiciais, os quais impõem avaliação e interpretação cautelosas dos montantes apontados como passivos contingentes de ações judiciais.

80. Cabe consignar, ainda, conforme já mencionado, com base no art. 5º, inciso III, alínea 'b', da LRF, que a LOA deve conter reserva de contingência para atender, entre outros riscos e eventos fiscais imprevistos, a passivos contingentes. Sobre o tema, existem trabalhos desta Corte de Contas (Acórdão 927/2015-TCU Plenário, de relatoria do ministro Augusto Nardes, e Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, de relatoria do ministro José Mucio Monteiro) que apontaram deficiências na mensuração da estimativa dessa reserva.

81. Com efeito, na auditoria operacional referente ao Acórdão 2.937/2018-TCU-Plenário, foram apuradas algumas insuficiências na justificativa da previsão de Reserva de Contingência em função dos riscos estimados do Anexo V da Lei 13.707/2018 - LDO 2019, o que motivou recomendação ao então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão para que os passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos, contidos no anexo de riscos fiscais, fossem refletidos de alguma forma nas leis orçamentárias anuais, ainda que parcialmente, seja por meio da reserva de contingência ou outros a serem estabelecidos.

Perceba-se, em conclusão, que as regras de aplicação do Direito Financeiro e da contabilidade pública preveem o contingenciamento de valores em processos nos quais a perda é provável. Todavia, tais regras devem excluir as exceções acima apontadas, como efeitos infringentes a embargos de declaração e modulação de efeitos de decisões judiciais.

Tais aprimoramentos certamente contribuiriam para que eventos fiscais adversos ocorressem com menos frequência e a própria modulação de efeitos se mantivesse como exceção.

É de se notar, por fim, que, de certa maneira, as críticas à modulação feitas pelos contribuintes também são partilhadas pelo Poder Público, que se vê muitas vezes impedido de dar concretude aos princípios orçamentários como a programação e o equilíbrio financeiro.

Note-se, por exemplo, que questões de inconstitucionalidade flagrante são rotineiramente levadas ao STF e, muitas vezes, moduladas. Exemplo notório do que ora se

¹²³ “SUMÁRIO: RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO ACERCA DOS ASPECTOS FISCAIS E DE CONFORMIDADE SOBRE O PROJETO DE LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS DA UNIÃO PARA O EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2021 (PLN 9/2020). IDENTIFICAÇÃO DE RISCOS FISCAIS E IMPROPRIEDADES. EXPEDIÇÃO DE ALERTAS AO PODER EXECUTIVO FEDERAL. ENVIO DE INFORMAÇÕES AO CONGRESSO NACIONAL E À COMISSÃO MISTA DE PLANOS, ORÇAMENTOS PÚBLICOS E FISCALIZAÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL. OITIVA ACERCA DO RISCO DE IMPOSSIBILIDADE DE EXECUÇÃO PROVISÓRIA DO PROJETO DE LEI ORÇAMENTÁRIA DE 2021 NA HIPÓTESE DE NÃO APROVAÇÃO DA LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS DE 2021”. Disponível em: www.tcu.gov.br. Acesso em: 15 out. 2022.

descreve são as pensões vitalícias a ex-ocupantes de cargos políticos, que são declaradas inconstitucionais, porém moduladas, como ocorreu, por exemplo, na ADPF nº 912, relatada pelo Min. Alexandre de Moraes, julgada em 28/03/2022, e assim ementada:

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. LEIS E DECRETO DO ESTADO DO PARÁ. PENSÃO ESPECIAL INSTITUÍDA EM FAVOR DE FAMILIARES DE EX-DETTENTES DE MANDATO POLÍTICO E DE PESSOAS PÚBLICAS. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS REPUBLICANO, DA ISONOMIA, DA RAZOABILIDADE, DA MORALIDADE E DA IMPESSOALIDADE. PRECEDENTES. ARGUIÇÃO JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

1. A instituição de pensão especial em benefício de familiares de ex-detentores de mandato político e de pessoas públicas não encontra respaldo no modelo constitucional político-previdenciário.
2. O princípio republicano deve conformar a atuação do Poder Público e daqueles que corporificam a longa manus do Estado.
3. Proposta de conversão de referendo de medida cautelar em julgamento definitivo de mérito, considerando a existência de precedentes da CORTE quanto à matéria de fundo e a completa instrução dos autos, nos termos do art. 12 da Lei 9.868/1999.
4. Procedência do pedido, para assentar a incompatibilidade das normas impugnadas, editadas pelo Estado do Pará, em face da Constituição, modulando os efeitos da decisão para afastar o dever de devolução dos valores já pagos até a data do término do julgamento.

Decisões como essa, na qual não há o mínimo de elemento de surpresa em relação ao resultado a ensejar a modulação, drenam recursos públicos, além de serem obviamente contrárias ao interesse social e à segurança jurídica.

Em outros casos, a questão da fixação da pauta de julgamentos também acaba por punir o Erário. Se, por um lado, conforme demonstrado anteriormente, questões envolvendo fricções federativas em matéria de competências tributárias têm uma tendência a serem moduladas, por outro lado a morosidade em seu julgamento acaba por minar possibilidades de planejamento dos administradores públicos.

Exemplo disso foi o ocorrido no julgamento da ADI nº 875, quando se discutia se, no caso da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 62/1989 (mora congressual no estabelecimento de critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos), o STF daria prazo para o Congresso Nacional legislar ou somente recomendação nesse sentido. Naquela ocasião, afirmou o Min. Eros Grau:

Senhor Presidente, a mim me parece que esse caso serve como exemplo do que uma parte da doutrina chama de inconstitucionalidade originária e inconstitucionalidade superveniente.

Por outro lado, acho que o apelo que a Corte poderia fazer ao Legislativo também poderia resultar num apelo a si próprio (sic). Porque esses dois processos estão

incluídos em pauta há oito anos. De modo que é difícil cobrarmos do Legislativo com a dificuldade que nos temos para julgar aqui.

Há que ressaltar, por fim, que, os efeitos isolados dos fatores acima apontados, quando considerados em conjunto, contribuem para aprofundar o assim chamado *tax gap*.

Siqueira¹²⁴, ao promover um estudo de caso sobre o FUNRURAL, afirma que “[o] *tax gap* pode ser definido, segundo a maioria das fontes, como a diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário.”

Os problemas do contencioso tributário brasileiro mencionados pelo autor, como excessiva litigiosidade, a complexidade do sistema tributário, a falta de clareza e sistematização da legislação, e o ainda incipiente uso de meios alternativos de resolução de conflitos, por exemplo, influenciam a ampliação do *tax gap*.

Rubinstein e Vettori¹²⁵, apontam, também, além da complexidade e excesso de litigância, o sistema de punições de infrações tributárias e os juros cobrados como fatores que incrementam o *tax gap*.

Pode-se concluir, assim, que não é infundada a preocupação do Pretório Excelso com o equilíbrio orçamentário por ocasião da calibração dos efeitos das decisões que proclamam inconstitucionalidade em matéria tributária. Todavia, pode-se inferir, também, que a modulação não é a política pública correta para corrigir esses problemas.

3.6 EXCURSO: MODULAÇÃO E O CUSTO DE LITIGÂNCIA PARA OS CONTRIBUINTES

A pesquisa para a consecução deste trabalho identificou algumas referências doutrinárias na bibliografia nacional acerca do custo de litigância¹²⁶, especialmente no que se refere à sua relação com a modulação de efeitos.

¹²⁴ SIQUEIRA, Frederico Bocchi. *Tax gap no contencioso tributário brasileiro: o que revela o caso do FUNRURAL*. 2021. 124 f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30287>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 16.

¹²⁵ “Brazil has a notoriously complex tax system, with a significant tax gap and na appallingly low rate of back tax collection (fuelled by pervasive litigation, draconian tax penalties and late payment interest rates)” (RUBINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo G. Closing the Brazilian tax gap: public shaming, transparency and mandatory disclosure as means of dealing with tax delinquencies, tax evasion and tax planning. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 18, n. 1, 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5564737/mod_resource/content/0/dfi_2016_01_br_1.pdf. Acesso em: 15 out. 2022).

¹²⁶ Como por exemplo, o artigo “A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento”, de Hugo Mendes Plutarco (PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância tributária como forma de

Em sua tese de doutorado, publicada em livro, Andrade coloca as seguintes indagações, no que se refere, em sua definição, ao argumento pragmático (consequencialista) efetuado pelo contribuinte na análise de consequências prévias ao ajuizamento de uma demanda judicial:

De fato, alguns aspectos econômicos de tais questionamentos são os seguintes: qual o valor monetário que está em jogo até agora (levantamento dos números envolvidos, chegando-se ao montante estimado)? Qual é a perspectiva do valor monetário que estará em jogo nos próximos anos? (projeção de estimativas do faturamento à luz da situação atual da empresa)? Qual será a economia buscada (a valor presente e projetada para o futuro)?

Dentre os custos que poderão ser ocasionados pela referida decisão gerencial, destacam-se: qual será o gasto para efetivamente recuperar ou deixar de recolher o tributo que se pretende questionar (honorários advocatícios e custas processuais)? Qual será a consequência monetária em caso de derrota no debate jurídico da questão envolvida (honorários de sucumbência)? Quais as possibilidades de perda (provável, possível, remota)?

No âmbito estritamente jurídico da melhor estratégia processual a ser empregada à luz da situação concreta, destacam-se as seguintes indagações: no momento inicial da ação, qual é a melhor maneira para promover desde logo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (depósito ou medida liminar)? Cuidando-se do depósito, há possibilidade concreta de que seja devolvido ainda no curso da ação ajuizada contra a Fazenda Pública? Quanto tempo fluirá até a efetiva realização financeira do ganho alcançado na hipótese de pleno êxito?

Na seara contábil, algumas das diversas questões que podem surgir são as seguintes: qual será o impacto desta ação judicial ou defesa administrativa para o balanço da empresa (provisão e contingenciamento)? E para a controladora do grupo? Qual é o efeito contábil daí decorrente?¹²⁷

Em seu entender, o contribuinte deveria poder contraditar argumentos consequencialistas esposados pelo Fisco ou em favor dele, de maneira a tentar neutralizá-los. Ávila também partilha da mesma posição, no que se refere à garantia do contraditório a respeito da possibilidade de modulação¹²⁸.

Este trabalho, todavia, não se preocupará em elaborar um modelo teórico acerca dos custos de litigância tributária, mas tão somente, a partir de um modelo teórico pré-definido, levantar questões sobre como a possibilidade de modulação pode afetar o custo de litigância.

financiamento. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, DF, v. 3, n. 1, p. 122-147, 2012. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/ealr/article/view/3%20ealr%20122>. Acesso em: 15 out. 2022).

¹²⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 145-146.

¹²⁸ “Em razão disso, é indispensável que a questão da modulação dos efeitos seja objeto de um debate distinto do da questão de mérito: como as razões são diferentes e não tem relação necessária com os argumentos relativos ao mérito, deve o julgador ouvir as partes relativamente à própria modulação. Exatamente por esse motivo que os procedimentos de modulação de eficácia das decisões da Corte Europeia de Justiça envolvem a paralisação do julgamento, com a consequente oitiva das partes a respeito, especificamente, da eficácia da decisão” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 614).

A submissão de uma demanda ao Poder Judiciário envolve, usualmente, um interesse econômico: no mínimo, acrescenta algum grau de bem-estar ou utilidade a quem resolve iniciar um processo judicial, e o resultado almejado (especialmente na seara tributária), na maioria das vezes, pode ser quantificado com razoável grau de precisão.

Cooter e Ulen afirmam que, de maneira geral, o objetivo econômico do direito processual é minimizar o que eles denominam de a soma de custos administrativos e custos oriundos de erros, sendo os custos administrativos os envolvidos no curso de um processo e todas as suas etapas e desdobramentos, e o custo dos erros os custos oriundos da aplicação do direito material¹²⁹. Sobre a natureza dos custos, afirmam os autores que eles podem ser de três tipos: advindos de honorários e custas legais, de atrasos e da incerteza¹³⁰.

Dentre esses custos, é especialmente importante para o objeto deste trabalho a incerteza. Afirmam os doutrinadores referidos que “a falta de clareza na lei e a incerteza sobre como um tribunal pode resolver um assunto impões custos imprevisíveis para pessoas envolvidas em litígios judiciais”¹³¹.

Para os fins deste trabalho, utiliza-se, para a consideração do custo de litigância, o modelo de Harrison e Theeuwes¹³², no qual se assume que a demanda judicial é um ativo e o litigante, enquanto agente econômico racional¹³³, considera que o valor de um caso é o valor expectativa de recuperação (probabilidade de se obter um veredito favorável, trazida a valor

¹²⁹ COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics, 6th edition*. Berkeley: Berkeley Law Books, 2016. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/books/2>. Acesso em: 30 nov. 2020.

¹³⁰ “Costs come in three kinds: Fees—Lawyers command high fees in many countries, partly because of the bar’s monopoly power, its specialized training and licensure, and its privileged access to legal officials. Legal fees increase further where corruption makes bribery a routine part of the legal process. Delays—Chinese courts dispose of most cases within a year; in Los Angeles it takes around three years to bring a case to the Superior Court, and resolving a court case in India can take a decade. [...] Uncertainty—Lack of clarity in law and uncertainty about how a court might resolve an issue imposes unpredictable costs on people caught in legal disputes” (*Ibidem*, p. 404).

¹³¹ *Ibidem*, p. 404, tradução nossa.

¹³² “The analysis of the value of a case requires one to view the case or the claim as asset. This asset can be employed to produce income or other benefit. For example, the objective may be to stop the offending behavior of others, ranging from playing loud music to discrimination. The present value (PV) of that expected net outcome is the value of the case. In summary form, the value of a case can be expressed as $V = PV(\text{expected recovery}) - PV(\text{expected costs})$. This simple formulation contains a tremendous amount of information” (HARRISON, Jeffrey L.; THEEUWES, Jules. *Law and economics*. 1. ed. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2008. p. 461).

¹³³ “*HOMEM ECONÔMICO (Homo Economicus)*. Conceito criado pelos economistas da escola clássica (Adam Smith, David Ricardo etc.) e utilizado pelos administradores, segundo o qual o homem seria perfeitamente racional e capaz de fundamentar suas decisões exclusivamente por razões econômicas, preocupando-se em obter o máximo de benefício com o mínimo de sacrifício de modo imediato. O homem econômico agiria racionalmente no sentido de maximizar sua riqueza e assim introduzir novos métodos produtivos para enfrentar a concorrência no mercado. O conceito foi uma abstração conveniente da escola clássica, útil nas discussões e análises econômicas e na elaboração de suas teorias. Contrapondo-se a essa noção abstrata do homem, a escola histórica alemã procurou estudar o comportamento do verdadeiro homem, situando-o em diferentes épocas históricas e condições sociais” (SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Best Seller, 1999. p. 285, grifo do autor).

presente), descontados os honorários contingentes de advogado, menos os custos esperados (saldo de recuperação de custos pagos pela parte perdedora, trazidos a valor presente). Eis o modelo:

$$\text{Valor do caso} = \text{honorários contingentes} \times (\text{valor presente da expectativa de recuperação}) - (\text{valor presente dos custos esperados})$$

No caso do direito tributário, pode-se considerar que há, basicamente, dois objetivos possíveis quando se ingressa em juízo: suspender a cobrança de um tributo inconstitucional/ilegal ou suspender a cobrança de um tributo inconstitucional/ilegal e obter o ressarcimento de valores indevidamente pagos nos últimos cinco anos¹³⁴, contados da propositura da medida judicial, com os respectivos consectários legais.

Em ambos os casos, todavia, pode ser necessário o oferecimento de algum tipo de garantia ao juízo, com vistas a suspender a exigibilidade do crédito tributário. As possíveis garantias a serem oferecidas podem constranger o fluxo de caixa dos contribuintes em maior grau, como, por exemplo, no caso do depósito integral da quantia discutida, ou em menor grau, como, por exemplo, no caso de oferecimento de uma garantia bancária.

Esse custos todos considerados em conjunto são o *custo de oportunidade do litigante*, assim entendidos como “o valor do melhor uso seguinte (ou oportunidade) de um bem econômico, ou o valor da alternativa sacrificada”¹³⁵, ou seja, como poderia render, aplicado em outra maneira, o custo aplicado para a propositura de uma medida judicial.

Em relação às garantias, de acordo com o art. 151¹³⁶ CTN, dentre outras hipóteses, suspendem a exigibilidade do crédito tributário o depósito do seu montante integral, a concessão de medida liminar em mandado de segurança e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

A Lei de Execuções Fiscais, da Lei nº 6.830/1980, por sua vez, em seu art. 9º¹³⁷, faculta ao executado efetuar depósito em dinheiro, oferecer fiança bancária ou seguro-garantia, e

¹³⁴ Respeitando-se a decadência tributária, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

¹³⁵ NORDHAUS, William D.; SAMUELSON, Paul. *Economia*. 12. ed. Lisboa: McGraw-Hill, 1988. p. 1114.

¹³⁶ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento” (BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹³⁷ “Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá: I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária; II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia; III -

nomear bens à penhora ou indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. Ressalte-se que, nos termos do § 4º do referido artigo, somente o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

Pesquisa efetuada pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/SP¹³⁸ sobre o tema analisou mais de 2 mil decisões dos Tribunais Regionais Federais (TRFs) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A pesquisa teve por objetivo “[...] investigar o impacto da exigência da garantia no acesso ao poder judiciário”, e levantou dados interessantes sobre a questão.

Apesar de o supracitado art. 151 do CTN estabelecer que medidas liminares e tutelas antecipadas suspendem a exigibilidade do crédito tributário, a exigência de garantias, pelo Poder Judiciário, é comum. Afirmam os autores:

Na fase de análise de decisões judiciais, conseguimos obter respostas a duas perguntas que nos propusemos. A primeira questiona se a concessão de medidas acautelatórias estaria vinculada à apresentação de caução para fins de suspensão de exigibilidade. A segunda indaga se os Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça têm considerado taxativos os incisos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

No caso da primeira pergunta, concluímos que, sim, as medidas acautelatórias, no contexto analisado, têm sido concedidas em contrapartida à apresentação de garantia. De nossa análise qualitativa, extraímos, ainda em resposta à primeira pergunta, que a exigência de garantia é bastante frequente, prevalecendo em 98% dos casos em que essa questão foi discutida, sem diferença significativa se consideramos apenas as ações antiexacionais ou todos os tipos processuais.

Com relação à segunda questão, temos que o seguro e outras modalidades de caução são, sim, aceitas para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em ações antiexacionais, porém em uma minoria dos casos observados.

[...]

Isso significa que, segundo expressiva maioria dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça, o depósito em dinheiro é a única garantia apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário.¹³⁹

nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública. § 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge. § 2º Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária, do seguro garantia ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros. § 3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora § 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora. § 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional. § 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor” (BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 18 out. 2022).

¹³⁸ PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa; MELO, Caio Ferrari de Castro; NEY, Giovanna Dias. *Garantias ao crédito tributário nos tribunais federais: perfis processuais e impactos econômicos*. Jota, São Paulo, 7 jan. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/garantias-ao-credito-tributario-nos-tribunais-federais-07012021>. Acesso em: 11 jan. 2021.

¹³⁹ *Ibidem*.

Tem-se, por conseguinte, que a jurisprudência dominante referente a medidas antiexacionais ajuizadas questionando tributos federais obriga os contribuintes a desembolsos efetivos de caixa para discussões judiciais que envolvam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ressalte-se, ainda, que entre os dados identificados pela pesquisa, o depósito, por definição, é a modalidade mais custosa de garantia, seguido pela fiança bancária e pelo seguro, que se revelou menos custoso no período considerado, de 2015 a 2019. Concluem os autores, todavia, que “[...] a imposição de garantias que são mais onerosas pode afetar, em grau maior ou menor, seu [dos atores privados] acesso à justiça, efeito potencializado em cenários de crise econômica”¹⁴⁰.

De todo modo, o custo de litigância é potencializado pela longa duração dos processos, quando se consideram, tanto em ações antiexacionais como em execuções fiscais. O depósito em dinheiro se traduz em desembolso de caixa que poderia ser diretamente usado nas atividades operacionais e produtivas da empresa ou em novos investimentos; a fiança bancária e o seguro, ainda que mais baratos, devem ser renovados periodicamente, e são, sobretudo, *um custo não recuperável* suportado pelas companhias, ainda que se saírem vencedoras das demandas judiciais nas quais são utilizados.

Imóveis penhorados de forma a garantir débitos também dificultam o planejamento financeiro e eventuais investimentos ou desinvestimentos das empresas.

Em conclusão, e tendo em vista os fins deste trabalho, a manutenção de depósitos judiciais, fianças bancárias e seguros garantia, por anos, acarreta um custo demasiado para as companhias. A penhora de bens móveis e imóveis, ademais, constringindo esses ativos, também limita a capacidade de investimento das empresas. No Brasil, portanto, a garantia do juízo é uma variável muito relevante no cálculo do custo de litigância.

A preservação caixa de uma companhia pode ser tanto um incentivo ao litígio como um desincentivo, haja vista que o afastamento de uma exigência ilegal pode ser importante para que se mantenha o pagamento de custos fixos por parte de uma empresa, ao passo que a manutenção de depósitos judiciais é por natureza um custo, mas pode facilitar a recuperação de valores em caso de vencimento da demanda.

¹⁴⁰ *Ibidem*.

Conforme demonstram Jacob, Wentland e Wentland¹⁴¹ e Hanlon, Maydew e Saavedra¹⁴², companhias envolvidas em incerteza tributária tendem a ter de manter mais dinheiro em caixa (*cash holdings*), o que pode impactar seu nível de investimento, diminuindo-o. Assim, o nível de investimento necessário ou desejável para que uma companhia se mantenha ou cresça pode afetar sua decisão de litigar.

Por fim, especificamente no caso brasileiro, Lopes¹⁴³ demonstra que provisionamentos e contingenciamentos podem ser muito custosos, dado o longo prazo pelo qual serão mantidos na contabilidade das companhias.

Como se verificou neste trabalho, em muitas das ocasiões nas quais o STF decretou a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, os requisitos para tanto não foram adequadamente demonstrados, seja no controle de constitucionalidade, seja na alteração de jurisprudência dominante.

Além do mais, como alhures discutido, especialmente a partir do julgamento do RE nº 556.664, com a limitação do ajuizamento de ações de repetição de indébito, sistemática adotada em diversos outros casos, como na ADI nº 1.945, no RE nº 605.552, no RE nº 851.108 e no RE nº 574.706 (tendo as quatro últimas modulações citadas, inclusive, ocorrido no primeiro semestre de 2021, no qual houve dez modulações), parece ser uma tendência do STF efetuar um *discrímén* entre o contribuinte que não aciona o Poder Judiciário em caso de inconstitucionalidade de norma tributária, em prol da estabilidade orçamentária dos entes federativos, como se a estabilidade orçamentária fosse um valor constitucional superior.

O que tem ocorrido, assim, é o crescente ajuizamento de ações buscando salvaguardar discussões tributárias de eventual modulação de efeitos. Em outras palavras, ao alçar um tema à repercussão geral e demorar a colocá-lo em pauta para julgamento, o STF

¹⁴¹ “In this study, we investigate whether tax uncertainty influences firm investment decisions, focusing primarily on the timing of large capital investments. Exploiting the staggered implementation of Schedule UTP, a policy that heightened perceived tax uncertainty without accompanying tax benefits, we find that firms responded to this discrete change in tax uncertainty by sidelining cash, delaying and reducing large capital investments” (JACOB, Martin; WENTLAND, Kelly; WENTLAND, Scott. Real effects of tax uncertainty: evidence from firm capital investments. *SSRN*, Rochester, NY, p. 1-47, Dec. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2518243. Acesso em: 15 nov. 2020).

¹⁴² “We find that both domestic and multinational firms with tax uncertainty hold significantly larger cash balances than firms that have little tax uncertainty” (HANLON, Michelle; MAYDEW, Edward L.; SAAVEDRA, Daniel. The taxman cometh: does tax uncertainty affect corporate cash holdings? *Review of Accounting Studies*, New York, v. 22, n. 3, p. 1198-1228, May 2017. Disponível em: <https://dspace.mit.edu/handle/1721.1/110929>. Acesso em: 15 nov. 2020).

¹⁴³ LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. 2017. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/18226>. Acesso em: 17 fev. 2020. p. 86. O levantamento leva em conta a receita líquida no ano de 2014.

estimula a litigiosidade, quando na verdade a sistemática da repercussão geral visava, em sua essência, a solucionar os litígios de maneira mais célere para desafogar os tribunais.

Levantamento realizado por Nascimento¹⁴⁴ demonstra que o tempo médio de permanência de uma causa tributária no STF é de 8 (oito) anos, o que deixa uma longa janela de tempo para que o direito de ação seja exercido pelos contribuintes.

E como isso afeta o cálculo do custo de litigância e a respectiva equação modelo?

A conclusão deste trabalho é no sentido de que a possibilidade de modulação, nos termos como ele ocorre atualmente, distorce o cálculo aqui tratado de forma a levar com que os contribuintes tenham de *apostar* nas teses, como pontuado por Ávila, mesmo que não tenham como avaliar, imediatamente, as chances de êxito da expectativa de recuperação, haja vista que a modulação possivelmente impedirá a repetição de indébito.

Esse cálculo é, por definição, feito quando da avaliação pelo contribuinte do cálculo do custo de litigância para decidir o custo de oportunidade do ingresso com uma demanda junto ao Poder Judiciário. Assim, o custo de oportunidade de não se litigar aumenta, estimulando a litigância.

¹⁴⁴ “Com base na marcação temporal de cada fase temporal, chegou-se que o tempo médio de permanência de um causa tributária no STF é de aproximadamente 8 (oito) anos, sendo que nesse período aguarda-se em média por (a) 1 ano até o análise sobre a existência de repercussão geral; (b) 3 anos até que o caso seja pautado para julgamento; (c) 1 ano para a conclusão do julgamento caso seja solicitada vistas dos autos; (d) 4 meses para a publicação do acórdão; e (e) 2 anos até o julgamento do último recurso e o trânsito em julgado” (NASCIMENTO, Victor Hugo Macedo do. *Princípio da duração razoável do processo e da celeridade processual: os impactos para os contribuintes da demora de julgamento de teses tributárias no Supremo Tribunal Federal*. 2020. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direito) –Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29790>. Acesso em: 15 out. 2022. p. 117).

4 ANÁLISE EMPÍRICA: O TEMA 69 DE REPERCUSSÃO GERAL E SEUS DESDOBRAMENTOS (TEMAS 118 E 1067 DE REPERCUSSÃO GERAL)

De modo a ilustrar as conclusões parciais esposadas nos capítulos anteriores deste trabalho, um levantamento empírico acerca de incentivo à litigiosidade foi feito em relação ao Tema 69 de repercussão geral, como se passa a demonstrar.

O mandado de segurança nº 2006.70.00.030559-9/PR, impetrado em 01/12/2006, teve a segurança pleiteada concedida pelo juízo de primeira instância e, em 17/07/2007, o Tribunal Regional Federal da Quarta Região deu provimento à apelação da Fazenda Nacional. O Recurso Extraordinário (RE) interposto, RE nº 574.406/PR¹⁴⁵, foi distribuído ao STF em 13/12/2007 e teve sua repercussão geral reconhecida em 24/04/2008.

O processo foi julgado favoravelmente aos contribuintes, pelo plenário do STF, em 15/03/2017, com o provimento do recurso extraordinário. Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com pedido de modulação de efeitos do julgado, somente tiveram seu julgamento finalmente concluído em 13/05/2021. Como mencionado na introdução deste trabalho, foram 14,5 anos para se alcançar uma decisão final, sendo quatro deles somente para a decisão dos embargos de declaração.

Em razão da magnitude dos valores discutidos, o assunto chegou a ser alcunhado de “a tese do século”. A decisão final sobre a matéria, modulada pelo STF, pôs um fim ao curso de longa e volumosa, em número processos, contenda entre o Fisco e os contribuintes.

O tema, de um lado, atulhou o Poder Judiciário de processos e, de outro, criou situações de flagrante violação à isonomia. Houve até mesmo novas rodadas de contestações judiciais sobre o assunto¹⁴⁶, em relação a créditos de entrada e em relação a qual o ICMS que deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Considerando os elementos coligidos por esta pesquisa, não é propriamente novidade, pois, o desfecho do RE nº 574.706 (Tema 69), fartamente citado em razão de ser um paradigma do que se discutiu neste trabalho. Nesse sentido, pode-se alinhar uma série de fatores que ilustram as conclusões acima expostas:

(a) nenhum dos três tributos envolvidos, o PIS, o COFINS e o ICMS, é simples, sendo todos dotados de alta complexidade e fonte de incerteza tributária, com regulamentação

¹⁴⁵ Andamento processual consultado em 19/06/2021.

¹⁴⁶ A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) emitiu o Parecer nº 10, de 01/07/2021, revelando entendimento de que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também se aplicaria no cálculo dos créditos apurados pelos contribuintes.

esparsa e múltipla, diversas exceções e regimes especiais.

(b) são tributos com baixa saliência¹⁴⁷¹⁴⁸, ou seja, apesar de não cumulativos, nem os contribuintes conseguem discernir seus resíduos na cadeia econômica, nem os consumidores conseguem discernir a carga tributária total incidente.

(c) em razão disso – ou justamente por causa disso – são grandes fontes de receita para a União Federal e os Estados. No caso da União Federal há, ainda, uma peculiaridade: na repartição constitucional de receitas tributárias, as contribuições federais são receitas suas, não partilhadas com Estados e Municípios.

(d) além de todo tempo de discussão do *leading case*, desde os primeiros anos de vigência da CF se tem notícia da discussão sobre a não cumulatividade desses tributos, com ações questionando a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS ajuizadas desde 1992.

(e) a questão passou por dois sistemas processuais, o do Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869/1973¹⁴⁹) e do CPC/15. Novas questões adicionaram complexidade extra ao caso, como a questão dos *overrulings* em razão da forma de tratamento dos precedentes estabelecida pela nova lei processual.

(f) dada a importância das contribuições no total da arrecadação federal, a PGFN passou a alertar para o impacto da discussão, com típicos argumentos consequencialistas de fundo financeiro-orçamentário.

¹⁴⁷ “To be clear, when I refer to salience, I am referring to so-called economic or market salience. This is to be distinguished from political and other forms of salience, which are also found in the tax salience literature. Specifically, as used herein, tax salience refers to the effect the presentation of a potential tax has on a consumer’s ability to take into account the full after-tax cost of the product or service prior to making a consumption decision” (PERKINS, Rachele Holmes. Salience and sin: designing taxes in the new sin era. *Brigham Young University Law Review*, v. 2014, n. 1, p. 100-140, 2014. Disponível em: https://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/1433.pdf. Acesso em: 15 out. 2022. p. 116).

¹⁴⁸ “A saliência fiscal pode ser compreendida como a visibilidade, transparência e atenção dadas ao adquirente de uma mercadoria ou serviço acerca do imposto embutido no preço (FINKELSTEIN, 2009; CHETTY; LOONEY; KROFT, 2009; KOK, 2015) ou ainda como a forma como a apresentação dos impostos afeta o comportamento do pagador de impostos (GAMAGE; SHANSKE, 2011). O mecanismo é utilizado como uma forma de mitigar a ilusão fiscal, descrita em Dollery e Wothington (1996) como a falta de percepção dos custos e benefícios do governo devido à forma como a estrutura do sistema tributário é construída, ao atuar sobre os custos do governo para os cidadãos” (PALMA, Diego Rosini; FONSECA, Simone Evangelista; BARBOSA, Francisco Vidal. *A influência dos tributos sobre investidores em renda fixa no Brasil: a ocorrência do efeito enquadramento e o uso da saliência fiscal na mitigação de vieses*. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ECONOMIA E FINANÇAS COMPORTAMENTAIS, 5., 2018, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: FGV, 2018. p. 1-24. Disponível em: https://cef.fgv.br/sites/cef.fgv.br/files/arquivos/10.a_influencia_dos_tributos_sobre_investidores_em_renda_fixa_no_brasil.pdf. Acesso em: 15 out. 2022).

¹⁴⁹ BRASIL. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

(g) após o resultado adverso no julgamento do mérito da questão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração com o pleito modulatório.

(h) como demonstraram Vasconcelos, Piscitelli e Matthiesen¹⁵⁰, o valor de R\$ 250 bilhões apresentado pela Receita Federal não tinha amparo na realidade, sendo metodologicamente falho.

(i) o STF levou quatro anos para pautar e julgar os embargos opostos pela PGFN, acabando por modular a questão.

Não bastasse, neste meio tempo houve trânsito em julgado de decisões em sentido contrário ao quanto decidido pelo Pleno do STF, e a Receita Federal “legislou”, como mencionado, acerca da forma de cálculo da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições¹⁵¹, produzindo um novo contencioso.

Por fim, em razão da natureza da discussão, compreendendo a cobrança de tributos sobre tributos, o efeito sistêmico dessa discussão no Poder Judiciário pode ter sido muito ruim, desdobrando-se em diversas outras teses, ampliando o volume de ações ajuizadas.

Esse percurso demonstra que são procedentes muitas das críticas efetuadas ao instituto da modulação de efeitos, coligidas ao longo deste trabalho, especialmente a referente à aposta na morosidade para obtenção de receitas tributárias no curto prazo¹⁵².

¹⁵⁰ PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 9, p. 1-14, nov./dez. 2017; VASCONCELLOS, Breno Ferreira Martins; PISCITELLI, Tathiane; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. Por que o STF não deve confiar no impacto de R\$ 250 bi? *Jota*, São Paulo, 4 set. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-stf-nao-deve-confiar-no-impacto-de-r-250-bi-04092017>. Acesso em: 15 out. 2022.

¹⁵¹ Vide a Solução de Consulta Interna nº 13, de 18/10/2018 e a Instrução Normativa nº 1.919/2019, e o Parecer COSIT 10/2021.

¹⁵² Um exemplo paradigmático desta aposta na morosidade é questão relativa à aplicação da noventena e anualidade (CF, art. 150, II, ‘b’ e ‘c’) em mudanças no benefício fiscal para exportadores denominado REINTEGRA, criado pela Lei nº 12.546/2011, e reduzido duas vezes, uma pelo Decretos 8.415/2015 e outra 9.393/2018, sem o respeito ao referido princípio. Ainda que a jurisprudência do STF seja iterativa no sentido de aplicação da noventena, a circunscrição da discussão ao prazo de três meses torna sua judicialização pouco atrativa, sendo que diversos contribuintes, segundo experiência pessoal do autor, preferiram arcar com os respectivos custos e não levar à questão ao Poder Judiciário, apesar de sua patente inconstitucionalidade. O STF reconheceu a aplicação da noventena no Segundo Agravo Regimental em RE, em 27/09/2019. Por fim, a necessidade de respeito ao princípio da anterioridade (além, também, da noventena), teve sua repercussão geral reconhecida no ARE 1.285.177, que se tornou o Tema 1108 de Repercussão Geral, em 05/10/2020, e ainda não foi definitivamente julgado. Segundo o site do STF, há 23 processos relativos a esse tema sobrestados (<http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=sobrestadosrg>). A título de comparação com outros temas tratados neste trabalho, o Tema 1.607 tem 215 processos sobrestados, e o Tema nº 118 2.652. O Tema nº 69, por sua vez, contava com 9.365 processos sobrestados.

Quanto à questão da argumentação consequencialista, a Fazenda Nacional, ao trazer aos autos o argumento orçamentário-financeiro¹⁵³, teceu o seguinte raciocínio:

50. Assim, além de a inviabilidade de se realizar uma reforma tributária com efeitos retroativos indicar a necessidade de modulação de efeitos da presente decisão, existem outras razões que justificam a modulação de efeitos requerida: o impacto financeiro da demanda nas contas públicas; as transferências de recursos entre os cidadãos, de forma arbitrária e sem respeito a critérios de equidade; a inexistência de normas que permitam a adoção imediata e retroativa da regra adotada.

[...]

51. Inicialmente, cumpre destacar que, conforme destacado no voto do Ministro Gilmar Mendes, o anexo de riscos fiscais para o ano de 2015, exclusivamente no que diz respeito a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – excluído portanto o potencial da tese adotada impactar em outras controvérsias -, chegou aos seguintes valores, com base em informações da Receita Federal do Brasil, para as possíveis restituições: R\$ 250.294,05 milhões, até 2015. Tais números, no que tange às perdas, se repetiram na LDO de 2017

[...]

54. Destarte, o enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação de efeitos.

Concluído o julgamento, a modulação foi aplicada no sentido de produção de efeitos a partir da data do julgamento do mérito do RE¹⁵⁴.

A Relatora do processo, Min. Cármen Lúcia, exarou seu voto pela modulação nos citando seguintes termos:

26. A atual incidência da sistemática de repercussão geral, com efeitos *erga omnes* e vinculante aos órgãos da Administração Pública e ao Poder Judiciário, recomenda o balizamento dos efeitos do que decidido neste processo, para preservar a segurança jurídica dos órgãos fazendários, ressalvados os casos ajuizados até a data da sessão de julgamento, em 15.3.2017.

Admissível a produção de efeitos retroativos para os cidadãos que tinham questionado judicial ou administrativamente a exação, até a data daquela sessão de julgamento.

Como enfatizado em alguns dos votos vencidos, a orientação deste Supremo Tribunal, em sede de repercussão geral, rompe com a jurisprudência até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça.

Alie-se a isso, o cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República:

[...]

¹⁵³ No jargão, argumento *ad terrorem*, ou como condensado na antiquada interpretação por brocardos, “*fiat justitia et pereat mundus*” ou “*fiat justitia et ruat coelum*”, na fórmula atribuída a Jeremy Bentham.

¹⁵⁴ “O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS’ -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021”.

27. Pelo exposto, acolho, em parte, os presentes embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado este recurso extraordinário n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento de mérito.

Verifique-se, assim, que a fundamentação acerca da segurança jurídica é tibia, e o STF optou por acatar o argumento orçamentário.

Após a análise das questões jurídicas envolvidas no julgamento, para averiguar a hipótese levantada por este trabalho, de modo a confirmar ou infirmar a hipótese de que a possibilidade de modulação aumenta a litigiosidade do país, amplia o custo das companhias com medidas judiciais e distorce o cálculo de custos de litigância, buscou-se o levantamento de dados empíricos junto ao STF, ao CNJ e à PGFN.

A amplitude do questionamento foi restrita de maneira a embasar a conclusão deste trabalho, que pretende ser propositiva, no sentido de buscar uma solução *de lege ferenda* para o problema levantado.

Dessa maneira, dentre os diversos temas de repercussão geral que pendem de julgamento perante o STF, escolheram-se três, o Tema 69, relativo à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, dada sua importância, já referida, além de duas teses conexas a essa, comumente chamadas de “*teses filhote*”: o Tema 118 de repercussão geral, relativo à inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e o Tema 1067, referente à inclusão do PIS e da COFINS em suas próprias bases de cálculo.

Dada a expressividade do Tema nº 69 e de sua possível repercussão em todo o sistema tributário nacional, haja vista que nele se discutiu, basicamente, a possibilidade constitucional da incidência de tributos sobre outros tributos, buscou-se averiguar como seu julgamento repercutiria em outras teses semelhantes. Evitou-se, a ampliação demasiada do escopo, haja vista que não se encontra incluída nesta investigação uma análise exaustiva do instituto da repercussão geral, nem tampouco da não cumulatividade do sistema¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Em artigo publicado em 23/11/2019, o pesquisador do Insper Marcus Mendes chega a mencionar a existência de 24 teses-filhote, além de apontar os efeitos deletérios da litigiosidade no investimento: “O sucesso dos garimpeiros de brechas tributárias estimula a entrada de novos ‘mineradores’ no mercado da litigância: da decisão inicial já surgiram 24 novas ‘teses filhote’, questionando tributos sobre tributos. A busca por compensação da receita perdida reforçará a criatividade do fisco para extrair, de forma torta, mais recursos do contribuinte. Essa luta resulta em insegurança jurídica e em ampliação do contencioso tributário e dos custos para calcular e pagar tributos. Haverá agravamento do desequilíbrio fiscal, pois a conta das restituições atinge centenas de bilhões de reais. Aumenta o risco de criação de novos tributos. Que empresa vai investir e gerar empregos em tal ambiente?” (MENDES, Marcus. Distorções tributárias criam insegurança jurídica. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 23 nov. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/marcos-mendes/2019/11/distorcoes-tributarias-criam-inseguranca-juridica.shtml>. Acesso em: 15 out. 2022).

Com base na LAI, assim, um breve questionário foi enviado ao STF, ao CNJ e à PGFN, com as seguintes perguntas:

Questões enviadas ao Supremo Tribunal Federal:

1) Quantas ações judiciais relativas ao tema 69 de repercussão geral (Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 (julgamento do mérito do RE 574.706) e o dia 13/05/2021 (julgamento dos embargos de declaração opostos no RE 574.706). Quantos Recursos Extraordinários (RE) relativos ao tema 69 foram distribuídos no STF durante esse período?

2) Quantas ações judiciais relativas ao tema 1067 de repercussão geral (Inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021. Quantos Recursos Extraordinários (RE) relativos ao tema 1067 foram distribuídos no STF durante esse período?

3) Quantas ações judiciais relativas ao tema 118 de repercussão geral (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021. Quantos Recursos Extraordinários (RE) relativos ao tema 118 foram distribuídos no STF durante esse período?

Questões enviadas ao Conselho Nacional de Justiça:

1) Quantas ações judiciais relativas ao tema 69 de repercussão geral (Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021?

2) Quantas ações judiciais relativas ao tema 1067 de repercussão geral (Inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021?

3) Quantas ações judiciais relativas ao tema 118 de repercussão geral (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021?

Questões enviadas à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional:

1) Quantas ações judiciais relativas ao tema 69 de repercussão geral do STF (Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS), nas quais as Procuradorias da Fazenda Nacional atuam, foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021?

2) Quantas ações judiciais relativas ao tema 1067 de repercussão geral do STF (Inclusão da COFINS e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo), nas quais as Procuradorias da Fazenda Nacional atuam, foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021?

3) Quantas ações judiciais relativas ao tema 118 de repercussão geral do STF (Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), nas quais a PGFN atua, foram ajuizadas entre o dia 15/03/2017 e o dia 13/05/2021.

As questões levadas aos órgãos tiveram o objetivo de averiguar o impacto da demora do julgamento dos embargos de declaração opostos no RE nº 574.706 na litigiosidade do próprio tema e dos dois outros acima mencionados. O prazo foi delimitado entre a decisão do mérito do recurso extraordinário e a decisão dos embargos de declaração requerendo a modulação.

O fulcro do questionamento foi, por conseguinte, averiguar empiricamente se a incerteza quanto à modulação induz a litigiosidade.

As respostas obtidas junto ao STF e ao CNJ não contribuíram para a pesquisa, haja vista que simplesmente fizeram remissão aos sítios eletrônicos dos órgãos; no caso do STF, ao

endereço eletrônico sobre repercussão geral¹⁵⁶, e no caso do CNJ para o endereço relativo a demandas repetitivas e precedentes obrigatórios¹⁵⁷.

A resposta da PFGN, contudo, enviada pelo seu Laboratório de Jurimetria, trouxe dados esclarecedores, por intermédio do Processo Administrativo nº 13035.100437/2021-20.

Antes dos resultados, importante ressaltar que o órgão fez as seguintes ponderações:

3. Os pedidos preenchem os requisitos do art. 10 da LAI e do art. 12 do Decreto n. 7.724, de 16 de maio de 2012.
4. Antes de respondê-los, no entanto, esclarecemos que os dados solicitados (“ações ajuizadas”) são de domínio e de responsabilidade do Poder Judiciário. Somente àquele Poder, detentor dos dados, cabe a quantificação exata de “ações ajuizadas” sobre determinado tema, em determinado período.
5. Em nome da transparência ativa, no entanto, podemos informar os dados registrados e classificados pela PGFN, vinculados às matérias indicadas na solicitação.
6. Pelo teor das indagações (todas com a expressão “nas quais a PGFN atua”), o requerente sugere compreender que não receberá o universo total de ações em tramitação sobre cada tema, mas os dados de que dispõe a PGFN. Alertamos, outrossim, que o limite é ainda mais estreito. Em vez de “processos nos quais a PGFN atua”, seriam quantidades registradas, classificadas e vinculadas à matéria adequada no sistema informático da PGFN.
7. Por fim, advertimos que as quantidades se referem a registros em primeira instância, nas classes processuais mais frequentes nos temas (como “mandado de segurança” ou “procedimento comum”).

Dentro dessa delimitação de escopo e feitas as ressalvas metodológicas da resposta dada pela PGFN, os dados obtidos foram os seguintes.

8. Pois bem. Na mesma ordem dos questionamentos, afirmamos:
 - a) *no tema n. 69 de repercussão geral, o sistema aponta 25.695 (vinte e cinco mil, seiscentos e noventa e cinco) casos registrados, entre 15.3.2017 e 13.5.2021. Somadas as demais classes, inclusive recursais, 57.040 (cinquenta e sete mil e quarenta).*
 - b) *no tema n. 1.067 de repercussão geral, o sistema aponta 5.813 (cinco mil, oitocentos e treze) casos registrados, entre 15.3.2017 e 13.5.2021. Somadas as demais classes, inclusive recursais, 10.198 (dez mil, cento e noventa e oito).*
 - c) *no tema n. 118 de repercussão geral, o sistema aponta 6.188 (seis mil, cento e oitenta e oito) casos registrados, entre 15.3.2017 e 13.5.2021. Somadas as demais*

¹⁵⁶ “Obrigado por entrar em contato conosco. Eis nossa resposta à sua mensagem. Sugerimos que acesse o site do STF (<http://portal.stf.jus.br>), aba Repercussão Geral, submenu Informações Consolidadas. <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=repercussaoInformacoesConsolidadas&pagina=repercussaoInformacoesConsolidadas>. Se precisar de mais alguma informação, preencha o formulário disponível no endereço <http://portal.stf.jus.br/centraldocidadao>”.

¹⁵⁷ “Os dados que o Departamento de Pesquisas Judiciárias dispõe sobre Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios, estão disponíveis no painel do CNJ sobre o tema, no endereço: http://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_1%2FPainelCNJ.qvw&host=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=shDRGraficos. 1. Nas abas de navegação, localizadas na parte superior da página, clique em ‘Pesquisa textual’. 2. Na caixa de pesquisa ‘Número do tema’, digite o número do tema que deseja realizar a pesquisa e selecione a opção desejada. 3. O painel é interativo, portanto, após a seleção dos filtros, as informações apresentadas logo abaixo das caixas de pesquisa são atualizadas automaticamente. 4. Na tabela é possível consultar quantos processos estão sobrestados naquele tema: última coluna da tabela. 5. No canto superior direito das tabelas, há a opção de ‘imprimir’ e ‘exportar para excel’”.

classes, inclusive recursais, 11.776 (onze mil, setecentos e setenta e seis). (grifo do autor).

Diante dos resultados, pode-se concluir que a resposta é positiva, a incerteza acerca da modulação influencia sobremaneira a litigiosidade.

Da resposta da PGFN, pois, vê-se que, (i) no interregno de aproximadamente 4 anos e dois meses entre o julgamento do mérito do *leading case* de um dos temas centrais na discussão sobre questões constitucionais relativas à cumulatividade e a modulação dos efeitos dessa decisão; e (ii) considerando-se os processos cadastrados no sistema informático da PGFN, nas classes mais comuns de procedimentos (mandado de segurança e procedimento comum), foram ajuizadas, no que se refere aos temas de repercussão geral 69, 1.067 e 118, 37.696 (trinta e sete mil, seiscentas e noventa e seis) ações judiciais.

Além disso, somadas todas as classes de procedimentos, inclusive os recursais, a PGFN localizou, envolvendo os três temas, 79.014 (setenta e nove mil e quatorze) procedimentos que iniciaram seus trâmites perante o Poder Judiciário nesse período de tempo.

Se, em um prazo que pode ser considerado curto para os padrões judiciais brasileiros, de quatro anos, esse número de procedimentos sobrecarrega os tribunais, quando se considera a (longa) tramitação normal dos processos, de seu ajuizamento até o julgamento de um tema de repercussão geral, o efeito sistêmico disso é, como já afirmado, muito expressivo.

5 CONCLUSÕES E PROPOSTAS PARA A REDUÇÃO DA INSEGURANÇA JURÍDICA DECORRENTE DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

A análise levada a efeito neste trabalho identificou uma série de problemas relativos ao contencioso brasileiro, como (a) a incerteza tributária e a insegurança jurídica; (b) a longa duração dos processos; e (c) a ausência de balizas eficientes para a aplicação de diversos aspectos da modulação de efeitos, a retroalimentar o incentivo à litigância.

No que se refere à incerteza tributária, cabe ao Poder Legislativo trabalhar para a redução da complexidade do sistema, aprimorando e modernizando o direito substantivo, fator que não está no escopo deste trabalho. Todavia, a incerteza tributária descrita no capítulo 2 deste trabalho poderia ser reduzida e a litigiosidade diminuída ao se permitir que o contribuinte compreendesse de forma mais clara os comandos normativos. Isso certamente garantiria mais adequadamente a segurança jurídica.

A segurança jurídica, um princípio¹⁵⁸ essencial a todo o funcionamento harmonioso do ordenamento jurídico também seria privilegiada se algumas medidas fossem tomadas visando a assegurar a duração razoável dos processos, de modo a que se possa evitar, o tanto quanto possível, a aplicação da excepcional modulação de efeitos das decisões acerca de inconstitucionalidade na seara tributária.

A modulação de efeitos costuma ser provocada ou suscitada por argumentos consequentialistas. Entende-se que a utilização desses argumentos é possível no Direito e no Direito Tributário, ainda que, no caso deste último, não sejam desejáveis. A aplicação de modulação de efeitos baseada nesses argumentos deve privilegiar a Constituição Federal, seus direitos e garantias, bem como as garantias do próprio Direito Tributário.

Em termos concretos, isso também preservaria o princípio do equilíbrio orçamentário dos entes federativos e os direitos dos contribuintes, que por vezes se veem obrigados a litigar sem proceder a um adequado cálculo do custo de litigância ou serem alijados da possibilidade de repetição de indébito.

O levantamento efetuado por este trabalho demonstrou, após a análise da jurisprudência do STF e de 40 (quarenta) casos nos quais ocorreu a modulação de efeitos, que ela é mais provável em processos de longa duração, que envolvam conflitos federativos e quando suscitada de ofício pelos Ministros do STF. Ademais, a modulação geralmente ocorre

¹⁵⁸ Ou *norma-princípio*, segundo Ávila, ou *sobreprincípio*, segundo Barros.

com embasamento em argumentação calcada na proteção das finanças públicas, porém travestida de proteção à segurança jurídica ou de interesse social.

É preocupante, ainda, o incremento do uso do instituto, que, nos termos da doutrina e da própria jurisprudência, deveria ser excepcionalíssimo.

No caso de o STF entender ser inevitável a modulação de efeitos, com a escolha de garantias constitucionais que devam ser asseguradas em detrimento de outras, quando do julgamento dos *hard cases*, há medidas que podem aprimorar a aplicação do instituto, de modo a privilegiar a segurança jurídica, embora se tenha demonstrado que, em casos de modulação, os efeitos sobre a segurança jurídica são ambíguos.

Diante dos problemas levantados por este trabalho no que se refere à aplicação da modulação de efeitos, elaboram-se, assim, as seguintes propostas¹⁵⁹:

- I) Definição em lei do conceito de causas de relevante impacto tributário/orçamentário, com base em valores.
- II) Promoção de alterações no Regimento Interno do STF, no que se refere à prioridade dos julgamentos, visando a tornar mais célere o julgamento de causas de relevante impacto tributário/orçamentário e o estabelecimento de regras exequíveis para elaboração e controle da pauta de julgamentos e pedidos de vista.
- III) Promoção de alterações na lei processual, no que se refere à ordem dos processos nos tribunais, visando a tornar mais célere o julgamento de causas de relevante impacto tributário/orçamentário.
- IV) Promoção de alterações na legislação de regência acerca do julgamento das ADI, ADC e ADPF, visando a tornar mais célere o julgamento de causas de relevante impacto tributário/orçamentário, inclusive com possibilidade de trancamento de pauta do STF, respeitando-se as ações penais com réu preso. A proposta de trancamento de pauta não encontra óbice na Constituição Federal que, de maneira similar e respeitando o sistema de freios e contrapesos da separação de poderes, também prevê: (a) mecanismo similar para o Poder Legislativo, no caso de medidas

¹⁵⁹ Como afirma Ruy Barbosa Nogueira: “Mas a ciência do direito não compreende apenas o conhecimento e a interpretação. Ela é ainda a ciência da elaboração da lei. O jurista não tem apenas a missão de conhecer e aplicar a lei, mas ainda de fazer juízos de valor, criticar, sugerir ou aconselhar a elaboração ou correção da legislação. Exatamente neste campo é que surge a doutrina como a mais fértil fonte indireta do direito. Para elaborar os conceitos e mesmo as regras do direito, o jurista precisa, muitas vezes, apoiar-se em fundamentos filosóficos, sociológicos, políticos, econômicos, jurídicos, éticos, etc. sem perder de vista os resultados da prática e as exigências da técnica” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro*: curso de Direito Tributário. 3. ed. rev. atual. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 26).

provisórias (art. 62, § 6º); e (b) mecanismo de sanção de lei não promulgada pelo Poder Executivo no prazo assinalado pela CF (art. 66, § 7º).

- V) Harmonização do critério para aplicação de modulação de efeitos em controle de constitucionalidade pelo STF, tanto no controle concentrado como no controle difuso, exigindo-se excepcional interesse social em ambas as hipóteses, buscando fundamentações mais robustas, sob o ponto de vista da argumentação jurídica, para a aplicação da modulação de efeitos, visando a reforçar o caráter excepcional do instituto.
- VI) Harmonização do quórum para aplicação de modulação de efeitos em controle de constitucionalidade pelo STF, tanto no controle concentrado como no controle difuso, exigindo-se quórum qualificado de 2/3 para ambas as hipóteses e também para a alteração de jurisprudência dominante.
- VII) Reafirmação da necessidade de respeito aos precedentes, vedando-se a modulação de efeitos (com exceção do caso de alteração de jurisprudência dominante), em casos de jurisprudência consolidada (como, por exemplo, contratação de servidores públicos sem concurso, estabelecimento de pensão vitalícia para ex-ocupantes de mandato eletivo, concessão de benefícios fiscais em desacordo com a CF, desrespeito ao princípio da anterioridade tributária etc.).
- VIII) Estabelecimento, em razão da necessidade de fundamentação das decisões judiciais e do respeito ao contraditório e à ampla defesa, de abertura de contraditório antes de decisão sobre modulação de efeitos, mesmo quando proposta de ofício.

Considera-se que essas propostas podem aprimorar o controle de constitucionalidade concentrado e difuso, além de reforçar o respeito à jurisprudência, contribuindo para o respeito ao princípio da segurança jurídica, cláusula pétrea do ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.
- ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.
- BALLASIANO, Marcel. Em 2018, aproximadamente 90% dos países do mundo apresentaram uma taxa de investimento maior do que a do Brasil. *Blog do Ibre*, Rio de Janeiro, 30 maio 2019. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/em-2018-aproximadamente-90-dos-paises-do-mundo-apresentaram-uma-taxa-de-investimento-maior-do>. Acesso em: 15 out. 2022.
- BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro; TAVARES, André Ramos. Reféns da desinformação. *Revista Jurídica Virtual*, Brasília, DF, v. 1, n. 11, abr. 2000. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1041/1025>. Acesso em: 22 fev. 2022.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2022.
- BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, DF: Presidência da República, 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 18 out. 2022.
- BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%B0%2070%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20financiamento%20da,financeiras%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias. Acesso em: 18 out. 2022.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973*. Institui o Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998*. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013*. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e nº 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nºs 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1º de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1º de dezembro de 1965; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112865.htm. Acesso em: 18 out. 2022

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 13.897, de 3 de outubro de 2019*. Altera a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, para permitir a adaptação da modalidade de outorga de serviço de telecomunicações de concessão para autorização, e a Lei nº 9.998, de 17 de agosto de 2000, e revoga dispositivos da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113879.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 18 out. 2022.

BRASIL. *Portaria nº 40, de 10 de fevereiro de 2015*. Estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela Advocacia-Geral da União na prestação de informações sobre ações judiciais ajuizadas contra a União, suas autarquias ou fundações públicas, que possam representar riscos fiscais. Brasília, DF: Advocacia-Geral da União, 2015.

CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas; ZANGARI, Ernesto. *Tax uncertainty: economic evidence and policy responses*. Luxembourg: Europea Commission, 2017.

Disponível em:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf. Acesso em: 7 jul. 2019.

CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. Critérios de modulação de efeitos: como distinguir os contribuintes? *Jota*, São Paulo, 17 set. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criterios-de-modulacao-de-efeitos-como-distinguir-os-contribuintes-17092021>. Acesso em: 15 out. 2022.

CÂMARA, Aristóteles de Queiroz. Modulação de efeitos e igualdade. *Valor Econômico*, São Paulo, 15 fev. 2022. Disponível em:

<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/02/15/modulacao-de-efeitos-e-igualdade.ghtml>. Acesso em: 15 out. 2022.

CARVALHO, Luiz Carlos Pereira de. Teoria da firma: a produção e a firma. *In: GREMAUD, Amaury Patrick et al. Manual de economia*. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. *Direito Tributário em Questão*, v. 1, p. 203-216, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos. *In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). A Constituição cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 361-373.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics, 6th edition*. Berkeley: Berkeley Law Books, 2016. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/books/2>. Acesso em: 30 nov. 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no Direito Tributário. *In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 161-193.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Daniela Gueiros. *Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT, 2021.

DIAS, Daniela Gueiros; LEAL, Fernando. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, DF, v. 7, n. 3, dez. 2017.

Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/4779/3604>. Acesso em: 15 out. 2022.

DIX, Daniel. Modulação dos efeitos nos julgamentos recentes das causas tributárias: uma visão crítica. *Jota*, São Paulo, 28 mar. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/modulacao-dos-efeitos-julgamentos-recentes-causas-tributarias-28032022>. Acesso em: 15 out. 2022.

FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck. Onze Supremos: todos contra o plenário. In: FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck; RECONDO, Felipe (org.). *Onze Supremos: o Supremo em 2016*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Supra; Jota; FGV Rio, 2017. p. 20-28.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio Ferraz. Do efeito *ex nunc* na declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 533-551.

GALENDI JR., Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*. 2020. 55 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

GASPERIN, Carlos Eduardo M.; REGINI, Ligia; SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Lacunas normativas na modulação de efeitos de decisões tributárias. In: CONRADO, Paulo César; GOMES, Daniel de Paiva (coord.). *Processo administrativo, judicial e execução fiscal no século XXI*. São Paulo: Max Limonad, 2021. v. I. p. 100-104.

HANLON, Michelle; MAYDEW, Edward L.; SAAVEDRA, Daniel. The taxman cometh: does tax uncertainty affect corporate cash holdings? *Review of Accounting Studies*, New York, v. 22, n. 3, p. 1198-1228, May 2017. Disponível em: <https://dspace.mit.edu/handle/1721.1/110929>. Acesso em: 15 nov. 2020.

HARRISON, Jeffrey L.; THEEUWES, Jules. *Law and economics*. 1. ed. New York: W.W. Norton & Company, Inc., 2008.

JACOB, Martin; WENTLAND, Kelly; WENTLAND, Scott. Real effects of tax uncertainty: evidence from firm capital investments. *SSRN*, Rochester, NY, p. 1-47, Dec. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2518243. Acesso em: 15 nov. 2020.

JOBIM, Eduardo. A interpretação econômica do Direito e a duração razoável do processo: análise de mecanismos alternativos para solução de litígios. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53-76.

LEAL, Fernando. A dança da pauta no Supremo. In: FALCÃO, Joaquim; ARGUELHES, Diego Werneck; RECONDO, Felipe (org.). *Onze Supremos: o Supremo em 2016*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Supra; Jota; FGV Rio, 2017. p. 57-59.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. *O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país*. 2017. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio

Vargas, São Paulo, 2017. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/18226>. Acesso em: 17 fev. 2020.

MENDES, Marcus. Distorções tributárias criam insegurança jurídica. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 23 nov. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/colunas/marcos-mendes/2019/11/distorcoes-tributarias-criam-inseguranca-juridica.shtml>. Acesso em: 15 out. 2022.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 45, p. 685-686, 2020.

NASCIMENTO, Victor Hugo Macedo do. *Princípio da duração razoável do processo e da celeridade processual: os impactos para os contribuintes da demora de julgamento de teses tributárias no Supremo Tribunal Federal*. 2020. 156 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29790>. Acesso em: 15 out. 2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de Direito Tributário*. 3. ed. rev. atual. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

NORDHAUS, William D.; SAMUELSON, Paul. *A economia*. 12. ed. Lisboa: McGraw-Hill, 1988.

PALMA, Diego Rosini; FONSECA, Simone Evangelista; BARBOSA, Francisco Vidal. *A influência dos tributos sobre investidores em renda fixa no Brasil: a ocorrência do efeito enquadramento e o uso da saliência fiscal na mitigação de vieses*. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ECONOMIA E FINANÇAS COMPORTAMENTAIS, 5., 2018, São Paulo. *Anais [...]*. São Paulo: FGV, 2018. p. 1-24. Disponível em: https://cef.fgv.br/sites/cef.fgv.br/files/arquivos/10.a_influencia_dos_tributos_sobre_investidores_em_renda_fixa_no_brasil.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PERKINS, Rachele Holmes. Salience and sin: designing taxes in the new sin era. *Brigham Young University Law Review*, v. 2014, n. 1, p. 100-140, 2014. Disponível em: https://www.law.gmu.edu/assets/files/publications/working_papers/1433.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

PINTO JR., Mário Engler. Pesquisa jurídica no mestrado profissional. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 1, p. 27-48, jan./abr. 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/RgpvfGLXDF4sLgqwptPJH6Q/?lang=pt>. Acesso em: 21 ago. 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Direito financeiro*. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Método, 2018.

PISCITELLI, Tathiane; CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa; MELO, Caio Ferrari de Castro; NEY, Giovanna Dias. *Garantias ao crédito tributário nos tribunais*

federais: perfis processuais e impactos econômicos. *Jota*, São Paulo, 7 jan. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/garantias-ao-credito-tributario-nos-tribunais-federais-07012021>. Acesso em: 11 jan. 2021.

PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a modulação de efeitos da decisão do STF: o risco fiscal e a reconstrução de um argumento. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 9, p. 1-14, nov./dez. 2017.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A sonegação e a litigância tributária como forma de financiamento. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília, DF, v. 3, n. 1, p. 122-147, 2012. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/ealr/article/view/3%20ealr%20122>. Acesso em: 15 out. 2022.

POSNER, Richard A. *Economic analysis of law*. 8. ed. New York: Aspen Publishers, 2010.

RUBINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo G. Closing the Brazilian tax gap: public shaming, transparency and mandatory disclosure as means of dealing with tax delinquencies, tax evasion and tax planning. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 18, n. 1, 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5564737/mod_resource/content/0/dfi_2016_01_br_1.pdf. Acesso em: 15 out. 2022.

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Best Seller, 1999.

SCAFF, Fernando Facury. Risco orçamentário não é importante para modulação de decisões tributárias. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 13 nov. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-13/risco-orcamentario-nao-importante-modulacao-decisoes-tributarias>. Acesso em: 15 out. 2022.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SIQUEIRA, Frederico Bocchi. *Tax gap no contencioso tributário brasileiro: o que revela o caso do FUNRURAL*. 2021. 124 f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30287>. Acesso em: 15 out. 2022.

SOUZA, Hamilton dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 2 jan. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021>. Acesso em: 15 out. 2022.

TEIXEIRA, Matheus. Decisões do STF dão margem a impostos ilegais e geram insegurança a investidores. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 26 ago. 2021. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/08/decisoes-do-stf-dao-margem-a-impostos-ilegais-e-geram-inseguranca-em-investidores.shtml?utm_source=JOTA+Full+List&utm_campaign=f3f34ba4c4-

EMAIL_CAMPAIGN_2019_02_15_01_16_COPY_01&utm_medium=email&utm_term=0_5e71fd639b-f3f34ba4c4-380546985. Acesso em: 15 out. 2022.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica em Direito Tributário, modulação de efeitos e o artigo 927 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015). *RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 38, p. 262-291, dez. 2020.

THEODORO JR., Humberto. As reformas do Direito Processual Civil e o princípio constitucional da segurança jurídica. In: JOBIM, Eduardo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 235-267.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5: O orçamento na Constituição.

ULPH, David. Measuring tax complexity. *School of Economics and Finance Discussion Papers*, n. 1417, p. 1-13, Oct. 2014. Disponível em: <https://www.st-andrews.ac.uk/~wwwecon/repecfiles/4/1417.pdf>. Acesso em: 15 out. 2022.

VASCONCELLOS, Breno Ferreira Martins; PISCITELLI, Tathiane; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. Por que o STF não deve confiar no impacto de R\$ 250 bi? *Jota*, São Paulo, 4 set. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-stf-nao-deve-confiar-no-impacto-de-r-250-bi-04092017>. Acesso em: 15 out. 2022.

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 441-464, jul./dez. 2008. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6vXvWwkg7XG9njd6XmBzYzQ/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 15 out. 2022.

OUTRAS FONTES

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. *Justiça em números 2018*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 4 jun. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. *Justiça em números 2019*. Brasília, DF, 2019. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf. Acesso em: 17 fev. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL – ETCO. *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. São Paulo, nov. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2019.

WEBSITES

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. *Homepage*. Brasília, DF, [2022]. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/>. Acesso em: 15 out. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *Homepage*. Brasília, DF, [2022]. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 15 out. 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. *Homepage*. Brasília, DF, [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 15 out. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. *Homepage*. Brasília, DF, [2022]. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/inicio/index.htm>. Acesso em: 15 out. 2022.