

Modulação de Efeitos em Matéria Tributária: constitucionalidade e metodologia das recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Letícia dos Santos Martins¹

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a aplicabilidade da modulação de efeitos em matéria tributária, apresentando o contexto histórico da introdução do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, além dos requisitos formais e suas interpretações subjetivas, especialmente no tocante à segurança jurídica e ao excepcional interesse social. Uma vez identificados os requisitos, foram mapeadas as principais decisões tributárias proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ao longo de vinte anos e que demonstraram instabilidade na interpretação dos critérios de modulação e definição de marcos temporais. O estudo aprofundado de casos concretos demonstrou a tendência de proteção ao aparato Estatal e público em prejuízo dos direitos e garantias individuais, ainda que não o seja feito de forma explícita. Apesar de ser relativamente recente, é preciso que o Supremo Tribunal Federal uniformize sua interpretação dos requisitos legais, garantindo segurança jurídica não apenas na interpretação das normas julgadas, mas também na forma de operacionalizar os julgamentos e aplicar a modulação de efeitos.

Palavras-chave:

Modulação de efeitos. Segurança Jurídica. Interesse Social. Uniformização de jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal.

Abstract

This paper intends to analyze the applicability of the modulation of effects in tax matters, presenting the historical context of the introduction of art. 27 on Law nº 9.868/99, besides the formal requirements and its subjective interpretations, specially related to legal certainty and exceptional social interest. Once the requirements were identified, the paper mapped the more relevant tax decisions rendered by the Federal

¹ Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (GVlaw) e especializanda em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-COGAE).

Supreme Court in the last twenty years that shown instability during the interpretation of modulation of effects' criteria and time frame definition. The detailed study of concrete cases proved the tendency of protection of the State and public apparatus to the detriment of individual rights, even if it's not done in an explicit form. Despite of being relatively recent, the Supreme Court needs to uniform its interpretation of legal requirements related to modulation of effects, providing legal certainty not only during the interpretation of law on judge, but also during the judgement and the application of the modulation.

Keywords:

Modulation of effects. Legal Certainty. Social Interest. Standardization of Supreme Court Jurisprudence.

Introdução

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a segurança jurídica é um sobreprincípio que se efetiva pela atuação de outros princípios, constitucionais ou não, como a legalidade, anterioridade, igualdade, retroatividade, dentre outros². Uma breve leitura em nosso texto constitucional é capaz de comprovar que esse dito sobreprincípio é intrínseco à maior parte dos direitos e garantias ali apresentados em sua forma primária, gerando estabilidade e proteção à confiança.

Este fato cria não apenas uma expectativa, mas uma obrigatoriedade, de que as decisões proferidas pelos Tribunais brasileiros partam, invariavelmente, dessa premissa.

Neste contexto, sabendo-se que no Brasil prevalece a teoria da nulidade da lei inconstitucional, pode-se afirmar que, se uma norma jurídica é declarada inconstitucional, sua aplicabilidade deve ser imediatamente cessada pelo Sistema Jurídico Brasileiro, e reparados os efeitos produzidos durante o tempo em que a considerou vigente – respeitada, obviamente, a regra prescricional?

A resposta à questão acima elaborada, contudo, não é tão simples.

² CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação das normas tributárias. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 50.

Isso porque, o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 permite ao Supremo Tribunal Federal que, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, possam ser restringidos os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo à data do trânsito em julgado da decisão ou outro momento que venha a ser fixado.

A aplicabilidade da norma ganha maior nível de dificuldade quando trazemos seus termos à realidade atual do Brasil: um país afetado por crises sociais e políticas, que enfrenta altas taxas de endividamento internas e externas, índices de desemprego e elevado custo para manejo e sustento das atividades e estruturas estatais.

Neste cenário, o que pode ser considerado “excepcional interesse social” para evitar um prejuízo de bilhões de reais aos cofres públicos, diretamente dependentes da arrecadação tributária? O que é mais relevante: a segurança jurídica do contribuinte, ou a manutenção e proteção do Estado? Ou, ainda, pode ser a segurança jurídica arguida pelo próprio Estado como fundamento para a modulação de efeitos?

Partindo de tais questionamentos, o presente estudo objetiva identificar os limites de juridicidade da norma que permite a modulação de efeitos das decisões que declarem a inconstitucionalidade de normas que criam obrigações tributárias, os contornos de sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal, bem como os argumentos e fundamentos adotados em decisões opostas proferidas por esta Corte.

Capítulo 1 – A introdução da Modulação de Efeitos na legislação brasileira e seus fundamentos

A possibilidade de modulação dos efeitos de uma decisão que declara a inconstitucionalidade de um dispositivo legal fora originariamente introduzida na legislação brasileira sob a égide da atual Constituição Federal de 1988, por ser esta a única de nossas Cartas Magnas que atribuiu a guarda da Constituição como competência comum não só da União, Estados, Distrito Federal e Municípios³ (o que

³ “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF:

já havia sido previsto na Constituição Federal de 1934), mas também ao Poder Judiciário, representado pelo Supremo Tribunal Federal⁴.

Contudo, ao ato da promulgação da ordem de 1988, não havia legislação infraconstitucional que permitisse ao STF a aplicação de efeitos ex nunc, sendo regra a nulidade da lei declarada inconstitucional, e a retroação dos efeitos à data de edição do ato normativo – o que, segundo relata Guilherme Villas Bôas Silva, passou-se a perceber que poderia gerar efeitos prejudiciais para os jurisdicionados⁵.

Para Humberto Ávila, os Tribunais passaram a “entender que manter os seus efeitos “promove mais” o ordenamento constitucional do que não mantê-los”⁶.

Neste cenário, fora proposto pelo Poder Executivo em 08/04/1997 o Projeto de Lei nº 2.960/1997, cuja exposição de motivos contava com o resultado do trabalho de uma comissão de juristas integrada, inclusive, por atuais Ministros do STF⁷, que assim abordava a possibilidade de modulação de efeitos:

Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado “in concreto” se a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.

A exposição de motivos ainda firma que a possibilidade de atribuição de efeitos ex nunc às decisões poderá ser feita “naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (...) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante

Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 set. 2021.

⁴ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:” Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 set. 2021.

⁵ SILVA, Guilherme Vilas Bôas e. O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF. São Paulo: Almedina, 2020, p.20

⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional. 53, de 19-12-2006. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 32.

⁷ Ada Pellegrini Grinover, Álvaro Villaça de Azevedo, Antonio Jamyr Dall’Agnol, Arnaldo Wald, Carlos Alberto Direito, Gilmar Ferreira Mendes, Luiz Roberto Barroso, Manoel André da Rocha, Roberto Rosas, Ruy Rosado de Aguiar Juinio e Antonio Hernan Vasconcelos Benjamin e presidida pelo Professor Caio Tácito.

da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional”.

O que se ressalta deste texto é que, desde sua introdução ao Sistema Normativo Brasileiro, a modulação de efeitos vem acompanhada de um forte juízo social que opõe o princípio da nulidade da lei inconstitucional, a segurança jurídica (que, como se verá adiante, poderá situar-se em ambos os lados da discussão) e o interesse social.

Após alguns vetos parciais ao PL 2.960/1997, fora promulgada a Lei nº 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADC), e atribuída a seguinte redação ao artigo 27:

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.

Com a edição do novo Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015), o §3º do artigo 927 passou também a dispor que juízes e tribunais poderão aplicar a modulação de efeitos fundada no interesse social e na segurança jurídica nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores, ou oriunda de julgamento de casos repetitivos⁸.

Em que pese ser notável a existência de algumas diferenças entre os artigos (à exemplo, o artigo 27 é diretamente direcionado ao STF, enquanto a norma do CPC dirige-se à juízes e tribunais em geral; o artigo 27 aponta a segurança jurídica e o excepcional interesse social como requisitos alternativos, enquanto o CPC os coloca como requisitos cumulativos; o artigo 27 não limita as hipóteses de aplicação do efeito ex nunc, enquanto o CPC restringe às situações de alteração da jurisprudência dominante), não se pode negar sua aplicação complementar e,

⁸ “Art. 927. (...) § 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”. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 março 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em 08 de setembro de 2021.

especialmente, os esforços adotados por todos os Poderes para que a modulação de efeitos seja viável e acessível à todas as instâncias.

Assim, o que se tem é que a modulação de efeitos é a possibilidade de atribuição de efeitos *ex nunc* (ou seja, *pró-futuro*) às decisões proferidas especialmente pelo Supremo Tribunal Federal de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, fundada na manutenção da segurança jurídica e do relevante interesse social, cuja introdução em nosso sistema normativo fora motivada pela proteção aos interesses dos jurisdicionados. Passemos, pois, à análise das motivações para sua aplicação ou não, bem como às possíveis violações de direitos.

Capítulo 2 – Os diversos vieses da Segurança Jurídica na Modulação de Efeitos

Conforme assenta a doutrina constitucional e processual brasileira na chamada teoria da norma jurídica, para que uma norma jurídica produza efeitos devem ser ultrapassados os patamares de existência, validade, vigência e eficácia.

A existência está relacionada à presença, ao pertencimento de determinada norma dentro de um sistema normativo. A validade, por sua vez, deve ser aferida segundo critérios formais (como, por exemplo, aprovação dentro da casa legislativa competente e de acordo com o procedimento ali previsto, e recepção pela norma hierarquicamente superior) e materiais (compatibilidade com norma jurídica superior). Vigência está relacionada ao tempo decorrido entre sua entrada em vigor, que nem sempre coincide com sua publicação, e sua revogação, expressa ou tácita. Por fim, a eficácia é tida como a capacidade de produzir efeitos jurídicos da norma, ou seja, se ela é efetivamente cumprida pelos sujeitos a quem se dirige⁹.

Há outros autores que incluem ainda requisitos como vigor¹⁰ e aplicabilidade¹¹ dentre aqueles a serem observados pela norma.

Fato é, contudo, que se uma determinada norma possui eficácia, recai sobre ela um manto de confiança, seja por parte do contribuinte, seja por parte da

⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 11^a ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 158-161.

¹⁰ SOARES, Ricardo Maurício Freire. Teoria Geral do Direito. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, 5 ed, p. 22-32.

¹¹ CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti. Manual da teoria geral do direito. São Paulo: Almedina, 2019.

administração pública, de que aquela norma percorreu todos os requisitos legais e está apta a produzir efeitos, devendo seus destinatários se sujeitarem à integral observância de suas determinações – é, em última instância, a efetivação da segurança jurídica.

A segurança jurídica fora erigida ao patamar de direito fundamental e é entendida por Paulo de Barros Carvalho como um sobreprincípio¹², pois, em que pese não haver um ordenamento que a detenha como regra explícita, se efetiva pela atuação de princípios como a legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição e outros, e constitui, ainda nas palavras do autor, pressuposto para o bom funcionamento do ordenamento jurídico.

Também sobre este tema, a doutrina de Heleno Torres pontua que:

Ciente destas cautelas, define-se o princípio da segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade projetar expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade de direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental.¹³

Reforçando este entendimento, Geraldo Ataliba descreveu o Direito como instrumento de segurança, que “assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social”¹⁴.

Neste contexto, se o Direito é instrumento de segurança, é preciso que as normas que o compõem sejam dotadas de presunção de legalidade, de segurança, desde o seu nascedouro.

Mas não só o sobre o Direito posto, assim entendido as normas literais e integradas ao Sistema Jurídico Brasileiro, recai a segurança jurídica. Há que se enxerga-la, também, sobre o direito jurisprudencial, composto por interpretações e entendimentos que se perpetuam ao longo do tempo em nossos tribunais e geram uma fiel expectativa de atuação naquele estado.

¹² Para o Autor, “Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”. CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação das normas tributárias. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 49.

¹³ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011, p. 186.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 1988, p. 184.

Toda decisão proferida pelo Poder Judiciário gera uma norma no caso concreto. Quando essa decisão se repete, por diversas vezes, em mesmo sentido, criando um entendimento estável, em um ou vários Tribunais, nasce a chamada norma judicial¹⁵, e tem-se a expectativa de que, em casos semelhantes, a mesma decisão deva ser entoada.

Para Teresa Arruda Alvim, “a mudança de orientação jurisprudencial firme ou a alteração de tese adotada em precedente formalmente vinculante provoca um déficit de confiabilidade no ordenamento jurídico, frustrando anteriores previsões”. Neste sentido, “há alteração de jurisprudência, que pode ser objeto de modulação, quando a nova posição adotada, se existente antes, teria feito com que o jurisdicionado tivesse agido diferentemente”¹⁶.

O próprio Código de Processo Civil, em seu artigo 926, firmou que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”, o que apenas reforça a importância e a relevância da norma judicial.

Contudo, esse contexto ganha gravidade quanto trazemos o tema, mais uma vez, ao “cenário Brasil”, aonde o sistema processual permite, ainda que com certas barreiras, o acesso democrático (ou ao menos a provocação) das Cortes Superiores, especialmente o Supremo Tribunal Federal, conduzindo à uma inerente e histórica sobrecarga do Poder Judiciário, que se traduz em anos, e até décadas, de espera por uma decisão final.

Durante este intervalo de tempo, entre a data de publicação do ato normativo e a decisão final do STF acerca de sua constitucionalidade, o suposto ato inconstitucional esteve em plena vigência e eficácia, produzindo efeitos sensíveis ao Estado e aos contribuintes, interferindo na arrecadação do erário e na organização de empresas, nas verbas destinadas à saúde e segurança e na decisão de contratação ou demissão de novos empregados, no equilíbrio do orçamento estatal para concessão de incentivos fiscais aos setores mais dependentes e na contratação de mão-de-obra especializada para criação de sistemas que facilitem o cumprimento de obrigações acessórias. Em resumo: os efeitos, a longo prazo, de

¹⁵ Para Misabel Derzi, “a norma judicial nasce quando a decisão judicial se torna vinculante para terceiros, que não são parte no processo”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p.533.

¹⁶ ALVIM, Teresa Arruda. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

uma decisão inconstitucional que tem aparência de constitucionalidade ao longo dos anos, são imensuráveis.

Este é um dos motivos pelos quais o sobreprincípio da segurança jurídica pode ser visto com um viés favorável à modulação de efeitos: além de prestigiar aquele que cumpriu a norma dotada de presunção de constitucionalidade, é fática e juridicamente inviável supor a possibilidade de se apagar de maneira integral os efeitos causados por uma norma posteriormente declarada inconstitucional.

Soma-se a isso o fato de que, não raro, temos presenciado recentes alterações de entendimentos anteriormente consolidados pelo STF (“norma judicial”), e não apenas na esfera tributária – lembre-se, a exemplo, a afamada discussão relativa à possibilidade de prisão após condenação em segunda instância (ADC 43, 44 e 54).

Além disso, considerar que toda e qualquer norma poderá ser declarada inconstitucional dentro de 10 ou 15 anos gera um cenário de bruta incerteza, insegurança jurídica, falta de confiança no Estado – o que é extremamente prejudicial ao país externamente (ou seja, para fins de políticas externas e atração de investimentos), e mais ainda internamente.

É por isso que, quando uma norma se torna válida, passa a gozar de imediata presunção de legalidade e, a partir de sua vigência, deve ser observada pelos contribuintes a que se dirige.

Por outro lado, merece destaque a teoria da nulidade da lei, defendida por juristas como Ruy Barbosa, Alfredo Buzaid e Castro Nunes, e que significa, nas palavras do professor Flávio Martins, que “a decisão judicial que reconhece a inconstitucionalidade de uma norma é uma decisão declaratória: declara que o ato é nulo e írrito, e, por isso, desconstitui os efeitos eventualmente por ele gerados”¹⁷.

Ora, se a lei que nasce inconstitucional é nula, de modo que não pode produzir efeitos jurídicos (e, acaso produzidos, devem ser estes reparados), como aceitar que produza efeitos durante o período de sua vigência até sua concreta declaração de inconstitucionalidade (ou outro marco adotado pelo STF para tanto) – especialmente quando tal norma, em matéria tributária, afeta diretamente o patrimônio, o dever de pagar, do contribuinte?

¹⁷ MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional. 5. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 215.

Em resumo, o estudo do sobreprincípio da segurança jurídica em relação ao tema de modulação de efeitos mostra uma variedade de vieses com que sua aplicação pode ser invocada: (i) primeiramente, para dotar de confiança a norma jurídica válida e eficaz; (ii) um segundo aspecto, relacionado à norma judicial, para prestigiar o entendimento verificado pelos Tribunais ao longo dos anos; e, (iii) em terceiro, e fundado na teoria da nulidade das leis, para garantir que uma lei inconstitucional não venha a produzir efeitos, ou caso produza, sejam esses posteriormente reparados

Ao analisar o tema, nos parece que o primeiro aspecto da segurança jurídica seria oponível pelo Estado, ao defender a manutenção da norma inconstitucional que cria obrigação tributária durante o tempo em que cercada de presunção de legalidade, enquanto o terceiro seria arguível pelos contribuintes, para protestar a integral anulação de efeitos de uma norma tributária declarada inconstitucional. O segundo viés, acima retratado, dependerá, obviamente, da interpretação atribuída pelos Tribunais à norma em discussão.

Deve-se destacar, contudo, o entendimento doutrinário de que a segurança jurídica não é um elemento oponível pelo Estado, porquanto não visa proteger o Poder Público, mas, sim, os contribuintes a ele submetidos às normas.

Segundo o jurista Sacha Calmon, isso ocorre porque é o Estado quem “faz a lei, aplica-a contenciosamente (atos administrativos) e extrai da lei o seu sentido normativo (atos jurisdicionais), criando normas judiciais, que são tais e quais as normas legisladas”¹⁸.

Neste sentido, não caberia ao Estado invocar a aplicação da segurança jurídica ou dos princípios da boa-fé, confiança, ou irretroatividade da lei, em seu próprio benefício, pois é ele quem tem a obrigação de criar tais condições para os jurisdicionados. Em outras palavras, tais princípios e sobreprincípios servem para proteger o contribuinte de eventuais abusos estatais (são as limitações ao poder de tributar), e não o Estado sobre a reparação de ações que ele mesmo forçou o contribuinte a adotar.

Reforça esse entendimento Misabel Derzi, para quem o princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais e

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e Lei – Mudança jurisprudencial – Segurança Jurídica e Irretroatividade da Norma. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 50.

individuais, que apenas o jurisdicionado poderá reivindicar em contraposição ao Estado, que cria as leis e normas judiciais¹⁹.

Esse entendimento, contudo, não é uniforme. Diego Diniz Ribeiro defende que, se a função do direito é de estabilizar expectativas jurídicas e dar segurança às relações, a segurança jurídica não pode estar limitada à tutela do interesse de apenas uma das partes dos destinatários das normas jurídicas²⁰. Ademais, ainda que o Estado seja uno e consolide as funções de legislar, executar e julgar, não possui função soberana sobre todos os fatos que o atingem.

Nos parece lógico supor que, se os Tribunais vêm, há anos, decidindo pela obrigatoriedade de recolhimento de determinado tributo, isso gera uma confiança, por parte do Estado, na legalidade da exigência que passa a compor sua arrecadação, bem como uma expectativa da manutenção daquele recolhimento para a execução de seu orçamento e funções administrativas (reforcemos, aqui, o aspecto temporal acima posto e que reflete no alongamento, pelos anos, acerca da discussão de constitucionalidade de uma norma).

Contudo, há que ser feita uma valoração jurídica dos princípios, direitos e competências envolvidas, **de** onde não se pode olvidar que o Estado detém posição soberana em relação aos fatos/eventos e, retomando as lições de Misabel Derzi, “aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger”²¹.

O que se extrai dos recentes julgados permeados pelo STF cuja modulação de efeitos fora cogitada é que, além dos argumentos jurídicos relacionados à segurança jurídica, confiança e boa-fé, ganha destaque e relevância o argumento econômico, que pode ser incluído como “excepcional interesse social” descrito no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, apresentado em tópico seguinte.

¹⁹ DERZI, Misabel de Abeu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604.

²⁰ RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. Disponível em https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/38001836/A_modulacao_de_efeitos_no_controle_de_constitucionalidade_em_materia_tributaria_e_a_jurisprudencia_do_STF-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1631708924&Signature=N7X7oMTcjaRisMibfa1Xv-9PbqnOSAoyZW9GsHuDzSDebS55N1Y-VO~AbraqE12jxofgo2lfWN1Gt1zWhUHM4paOT526XFcHxSAszc9Yxf8iACc6tUmdVSdHiFCKfju5px5NhnBlwiQ~KpHkDun7cLqD5VaYSoEq6qhcbIRPdhqOSJ7REjRlr~pA~esnH4hxcwjlTl6l9YXyXrVu9qPCn102n4EuRn3SNWekUp9m09qFO~9VtYexZZM78JyT2TA~RwoEYGfu9PSWAE0fRhYC7G8RU0VtRM4qHNtuOCWcgUEAjZEwVjl3VKB5mfBuJbiCvGW-kB1TXBDKHTICRPEQVg__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em 15 de setembro de 2021.

²¹ DERZI, Misabel de Abeu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 495.

Capítulo 3 – O excepcional interesse social e o argumento financeiro para a modulação de efeitos

Historicamente, a aplicação da modulação de efeitos pelo STF em matéria tributária não foi algo que aconteceu de forma subsequente à publicação da Lei nº 9.868/1999.

Em pesquisa sobre o tema, identificamos que uma das primeiras teses tributárias discutidas após esse marco temporal versava sobre a possibilidade de progressividade do IPTU, e encontrou decisões bem distintas para justificar sua não aplicação.

O Ministro Eros Grau, no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 440.881 entendeu que a modulação apenas seria aplicável nos casos de controle concentrado de constitucionalidade. Já o Ministro Celso de Mello, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 490.875, firmou que tal efeito apenas poderia ser atribuído pelo Plenário do Supremo.

Joaquim Barbosa, por sua vez, defendeu que a possibilidade de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação pública dos valores arrecadados para exercício das atividades estatais “não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal”²².

Também merece destaque o entendimento do Ministro Gilmar Mendes no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 613.379, segundo o qual a Fazenda não se desincumbiu do seu dever de demonstrar, de forma objetiva, os prejuízos a serem sofridos e que inviabilizariam a declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex tunc:

Ao contrário do que alega o agravante, não há no presente caderno processual comprovação de que o Município do Rio de Janeiro teria demonstrado com números e quadros comparativos a significativa repercussão econômica dos fatos aqui discutidos, bem como a alegada lesão à ordem pública que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex tunc traria ao ente público tendo em vista que o montante econômico das ações seria extremamente

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 591.311, proferido pela Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 21 nov. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=407306>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

elevado, a ponto de comprometer a capacidade do Município em prestar os seus serviços públicos básicos²³.

A segunda tese tributária cuja modulação de efeitos fora discutida pelo STF versava sobre a inconstitucionalidade de uma Lei Estadual que excluía o Município do Rio de Janeiro da repartição do ICMS, e que permaneceu vigente por aproximadamente 10 anos, com o diferencial de que tal declaração resultaria na iminente necessidade de publicação de uma nova Lei para regular o tema.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 401.953, em que pese o Ministro Joaquim Barbosa ter se manifestado a favor da modulação “porque a consequência dessa decisão, na prática, é o recálculo de todos os municípios, nos últimos dez anos”²⁴, o Ministro Marco Aurélio demonstrou preocupação, ao longo dos registros do julgamento, de que tal medida poderia estimular a edição de novas leis inconstitucionais no futuro, e que permaneceriam vigentes até a data de seu julgamento.

A questão financeira envolta no excepcional interesse social ganhou grande destaque nesse julgamento, pois, de um modo geral, entendeu-se que não seria possível reaver os efeitos produzidos ao longo do tempo pela lei inconstitucional, sem que isso prejudicasse os demais Municípios que receberam a verba cuja destinação deveria ser a capital carioca.

Assim, pela primeira vez em matéria tributária, o Supremo Tribunal Federal aplicou o artigo 27 da Lei nº 9.868/98 e modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 2.664/1996, o que trouxe maior objetividade ao conceito de “excepcional interesse social” – ainda que a mera alegação de impacto não tivesse sido, anteriormente, entendida como suficiente pelos Ministros, à comprovação de alteração na cota-parte do ICMS destinada aos Municípios nos últimos dez anos fora atribuída maior relevância.

Ao longo dos anos, foram adotados diferentes entendimentos pela Suprema Corte – ora modulando, ora não, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 613.379, proferido pela Segunda Turma. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 27 fev. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=417918>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 401.953, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 16 mai. 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadornpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=487948>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

da norma jurídica. E os fundamentos e marcos adotados foram diversos, à exemplo, (i) no RE 556.664, que discutia a aplicabilidade de prazos prescricional e decadencial de 10 anos, houve modulação a contar da data do julgamento; (ii) no RE 363.582, a modulação fora rejeitada por ausência de fundamentos; (iii) na ADI 875, foram atribuídos efeitos prospectivos até que houvesse a edição de uma nova Lei Complementar que tratasse a matéria declarada inconstitucional na Lei Complementar 62/1989, o que deveria ocorrer em até dois anos; (iv) na ADI 429, cuja discussão era relacionada à guerra fiscal, determinou-se que o artigo declarado inconstitucional (§2º, do art. 192, da Constituição do Estado do Ceará) permaneceria em vigor por doze meses a partir da publicação da ata da sessão; (v) na ADI 4.481, em que a declaração de nulidade passou a valer da data da conclusão da sessão de julgamento, uma vez que a medida cautelar originariamente proposta não fora analisada por um rito processual, o que manteve a vigência dos artigos 1 a 8 e 11 da Lei nº 14.985/2006 do Paraná durante oito anos; dentre outros tantos exemplos.

Segundo estudo apresentado por Guilherme Villas Bôas, dentre cento e quarenta e quatro processos analisados envolvendo matéria tributária desde a edição da Lei nº 9.868/1999, a Fazenda Pública requereu a modulação em setenta e sete, ou seja, cinquenta e três por cento dos casos²⁵.

Ao longo desses processos, foram adotadas diversas estratégias pela Fazenda Pública, passando por alegações genéricas de prejuízo e manutenção do erário, e alegações concisas com indicação de números relativos ao suposto prejuízo ocasionado pela declaração de inconstitucionalidade.

Ao julgar o pedido de modulação apresentado no RE 559.937, cujo impacto estimado pela Fazenda era de aproximadamente R\$ 34 bilhões, o Relator, Ministro Dias Toffoli, assim se pronunciou:

A pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é, no entanto, medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco. A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença

²⁵ SILVA, Guilherme Vilas Bôas e. O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF. São Paulo: Almedina, 2020, p. 94.

do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida²⁶.

Após o julgamento do RE 595.838, em 23/04/2014, a Fazenda passou a adotar a estratégia de pedir a modulação de efeitos em sede de Embargos de Declaração, posteriormente à declaração final de inconstitucionalidade. Também neste caso é que, pela primeira vez, fora elaborada uma nota técnica pelo Fisco abordando o impacto financeiro nas contas públicas, ainda que de forma superficial.

Essa estratégia passou a ser replicada em casos seguintes, tendo o STF se manifestado sobre os elementos apresentados de forma técnica em tais pareceres (como no caso do Agravo em RE 957.650).

Em verdade, não se pode afirmar uma tendência do Supremo Tribunal Federal em se compadecer com os valores apresentados pelo Fisco como forma de atingir o interesse social, ainda que fundados em estudos e notas técnicas – ou seja, não há uma “taxa de sucesso” maior a depender da volumetria da perda atribuída pela Fazenda.

Para Tathiane Piscitelli, a argumentação fundada nos efeitos gravosos aos cofres públicos para atração da modulação “seriam argumentos jurídicos e não simplesmente políticos ou econômicos”, pois “justificar uma decisão em face das consequências negativas que um julgado trará para o financiamento de serviços públicos é possível e juridicamente correto”²⁷.

A ação, contudo, demanda cautela, “sob pena de todas as decisões serem proferidas em prol da Fazenda, tendo-se em vista a necessidade sempre presente de custear despesas públicas”²⁸.

E, em que pese a análise jurisprudencial não nos trazer uma definição festejada para o termo “excepcional interesse social”, Fernando Facury Scaff classificou que “interesse social diz respeito aos interesses da sociedade genericamente considerada – a sociedade como um todo, incluindo em alguma

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 20 mar. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

²⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

²⁸ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 250.

medida o campo dos interesses difusos”²⁹. Em outras palavras, é verificado quando os efeitos da decisão podem atingir, de forma relevante e impactante, os valores sociais.

Assim, o que se pode concluir é que o critério de “excepcional interesse social” não necessariamente está vinculado ao contexto financeiro da declaração de inconstitucionalidade, mas, sim, à relevância social e interferência de direitos vislumbradas pelos Ministros do Supremo Tribunal nos casos concretos – em outras palavras, não é o quanto se deixa de arrecadar, mas o que se deixa de fazer, quais funções do Estado se deixam de cumprir, com os montantes não arrecadados.

Capítulo 4 – Ausência de padrão decisório quanto à modulação e fixação de marcos temporários pelas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal

Mesmo com mais de 20 anos da entrada em vigor do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal ainda não tem fixado um critério objetivo para atribuição da modulação de efeitos nos casos que envolvam matéria tributária.

Dos nove casos abaixo elencados, distribuídos ao longo desses 20 anos e com teses tributárias de grande repercussão, a modulação fora deferida em cinco deles, e indeferida em quatro, o que, por si só, já demonstra certa inconsistência.

O primeiro caso eleito para estudo é o RE 353.657, julgado em 25/06/2007, que firmou a inconstitucionalidade do creditamento do IPI em insumos com alíquota zero. O STF entendeu ser inaplicável a modulação de efeitos, uma vez que não houve declaração de inconstitucionalidade de lei, mas, sim, afirmação da correta interpretação a ser dada à norma jurídica, além de inexistir qualquer ameaça à segurança jurídica.

Já no julgamento do RE 556.664, em 12/06/2008, fora reconhecida a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 que majoravam os prazos de prescrição e decadência para dez anos. A Fazenda argumentou pelo princípio da presunção de constitucionalidade das leis, e a modulação fora deferida “tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese”, de modo que o efeito ex nunc passou a ser aplicado “apenas em relação às

²⁹ SCAFF, Fernando Facury. A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal. 19 de abril de 2021. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em 11 de setembro de 2021.

eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento”³⁰.

No mesmo ano e, ao dia 17 de setembro, fora julgada constitucional a cobrança de COFINS às sociedades civis prestadoras de serviços de profissão regulamentada nos autos do RE 377.457, por entender que Lei Ordinária (Lei nº 9.430/96) poderia revogar Lei Complementar (LC nº 70/91). Por confirmar a constitucionalidade da norma, o Ministro Gilmar Mendes retratou não ser o caso de aplicação do artigo 27, mas ser possível sua flexibilização com base em uma analogia e na ideia de segurança jurídica, uma vez que a ilegalidade da norma estava pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, gerando conforto aos contribuintes³¹. Mesmo com divergências, prevaleceu o entendimento de impossibilidade de modulação de efeitos neste caso concreto.

Saltando para 2014, o STF julgou, através do RE 680.089, a constitucionalidade da cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com base no Protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ, nas operações interestaduais de venda de mercadorias a consumidor final realizadas de forma não presencial, e, também neste caso, a modulação de efeitos fora deferida.

O marco eleito para os efeitos, contudo, foi a data da concessão de medida liminar na ADI 4.628 em 05/03/2014, que já havia suspendido ex tunc a aplicação do contestado Protocolo, ressalvadas as ações já em curso. A decisão encontrou forte oposição do Ministro Marco Aurélio, afirmando que a Constituição Federal “precisa ser mais amado, principalmente pelas unidades da Federação”.

Em 2016, o STF fundamentou-se também no então recente artigo 927, §3º, do CPC para atribuir a modulação de efeitos em face de decisão que alterou a jurisprudência dominante do Tribunal para firmar devida a restituição de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente, nos autos do RE 593.849,

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 556.664, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 12 jun. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

³¹ Para Gilmar Mendes: “Agora, quanto á modulação de efeitos, o que temos aqui é uma decisão que confirma a constitucionalidade da norma. Portanto, não é modulação de efeitos nos termos do artigo 27 da Lei nº 9.868. O que poderíamos cogitar, como o Ministro Ricardo Lewandowski trouxe em outra oportunidade, era – com base numa analogia a esse princípio e com base na ideia de segurança jurídica – tentar fixar a partir de que momento”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 377.457, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 set. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

primando pela segurança jurídica e “tendo em conta o necessário realinhamento das administrações fazendárias dos Estados membros e do sistema judicial como um todo decidido por essa Corte”.

Situação semelhante, mas com conclusão oposta, foi verificada no julgamento do RE 718.874, em 23/05/2018, quando o Supremo indeferiu a modulação de efeitos ao julgar a constitucionalidade do FUNRURAL uma vez que não houve mudança na jurisprudência que fundamentasse a medida pleiteada, nos termos do voto proferido pelo Relator, Ministro Alexandre de Moraes.

Já no RE 601.720, julgado também em 2018, a modulação fora indeferida no caso que determinou a legitimidade passiva do IPTU no caso de imóveis de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, entendendo-se pela ausência de interesse social e preservação de segurança jurídica.

Nas palavras do Relator Ministro Marco Aurélio e, corroborando um dos vieses de segurança jurídica acima abordado, “se existe interesse social em jogo é o do Município”, pois tem-se “pessoa jurídica de direito privado atuando no campo econômico, demonstrando capacidade contributiva em sentido amplo, mas não contribuindo para a sociedade”³².

E, chegando, finalmente, ao atual ano de 2021, dois casos merecem destaque: o primeiro deles é o RE 851.108, que chancelou a impossibilidade de os Estados-membro, ante a omissão do legislador nacional, cobrarem ITCMD sobre heranças e doações do exterior, no qual a modulação de efeitos fora deferida a contar da publicação do acórdão.

O segundo é o RE 574.706, no qual fora julgada uma das maiores teses de Direito Tributário brasileiro, onde firmou-se a impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, modulando-se os efeitos a partir da data da decisão de mérito (15/03/2017), excepcionando processos administrativos e judiciais que já versavam sobre o tema.

Deste levantamento, o que se denota é que, das decisões analisadas que opuseram interesses do Estado versus interesses dos contribuintes (dos 09 casos acima, exclui-se apenas o RE 680.089 que discute interesses dos Estados entre si), o STF optou por acautelar o interesse estatal, prezando pela proteção do patrimônio

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.720, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 12 abr. 2008. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=314202623&ext=.pdf>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

social e por um viés específico de segurança jurídica ligada à presunção de legalidade das normas – ainda que tal fundamento não seja juridicamente explicitado.

Em outras palavras: as decisões que beneficiavam interesse dos contribuintes foram moduladas, enquanto aquelas que lhes impunham obrigações tributárias tiveram assegurado o efeito *ex tunc*.

Apesar de configurar inclinação à proteção do Estado em detrimento do contribuinte, não se pode afirmar a existência de um padrão decisório explícito, pois não é possível prever se, a cada caso concreto, haverá a modulação de efeitos e, nos casos em que há, qual será o marco temporal fixado (a data da sessão que julgou o mérito? Da sessão que julgou a modulação? Da publicação de uma das duas decisões? Da concessão de liminares em casos correlatos? De prazo concedido ao Estado para edição de nova lei constitucional que regulamente o tema sobre o qual versava a norma declarada ilegal?).

Não foram definidos, com clareza, quais os critérios objetivos que atraem a modulação de efeitos, e a consequência dessa incerteza é, claramente, uma ameaça à segurança jurídica, ainda que essa seja um dos pilares e requisitos para a modulação, que se replica ao longo desses anos no STF e culmina em decisões divergentes, com fundamentos divergentes e entendimentos variantes.

Assim, o que se tem é que o Supremo Tribunal Federal ainda caminha para a construção de uma jurisprudência de logicidade e, especialmente, de fundamentação, para a aplicação do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, seja no tocante à modulação de efeitos, seja no tocante aos seus requisitos objetivos, seja no tocante ao marco temporal.

Para a conclusão do presente estudo, contudo, vale adentrar de forma mais profunda em decisões que valoraram o tema e como cada um dos requisitos fora visto por nossa Suprema Corte.

Capítulo 5 – Estudo de casos relevantes: RE 377.457 e RE 574.706

Diante da grande variação de interpretações dadas pelo STF desde a entrada em vigor do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, conforme se extrai do tópico anterior, propomo-nos, para finalizar o presente estudo, a análise mais detalhada dos

fundamentos adotados pelo Supremo em dois casos cujas decisões foram contraditórias e beneficiaram ora o Estado, ora os contribuintes.

Iniciemos, pois, na análise do Recurso Extraordinário 377.457. Em breve síntese, o artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, isentou as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada da incidência de COFINS.

Posteriormente, em 27/12/1996, fora editada a Lei nº 9.430, que passou a prever em seu artigo 56 que as referidas sociedades civis passariam a contribuir para a seguridade social (e, logo, sujeitas ao pagamento de COFINS) com base na receita bruta da prestação de serviços. A discussão, portanto, girava em torno da possibilidade de uma Lei Ordinária revogar de forma indireta um dispositivo de Lei Complementar.

Em que pese o mérito da decisão não ser objeto do presente estudo, cumpre ressaltar que, antes do julgamento realizado pelo STF, o Superior Tribunal de Justiça havia pacificado internamente o tema que versava sobre hierarquia de normas, tendo editado em 2003 a Súmula nº 276, segundo a qual “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

Ao entender como possível a revogação, vez que inexistente “relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar”³³, e como constitucional a Lei Ordinária, o STF acabou, indubitavelmente, alterando uma jurisprudência firme, concisa, e inclusive sumulada, por outra corte superior.

Neste contexto, o Ministro Gilmar Mendes levantou o ponto de que o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 se aplica a decisões de inconstitucionalidade, e não de constitucionalidade da norma jurídica. Ao seu ver, poderia ser cogitada uma aplicação análoga do instituto de modulação, com base na ideia de segurança jurídica, o que fora endossado pelo Ministro Menezes Direito.

De um lado, o mencionado Ministro defendeu que, no STJ, “a matéria foi assentada em sentido exatamente oposto àquele que nós estamos julgando agora” o que poderia gerar “uma insegurança jurídica e consequências terrificantes, por que

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 377.457, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 set. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

as pessoas que vão ser atingidas com essa decisão, é preciso considerar, não são grandes contribuintes”.

Corroborou seu entendimento o Ministro Celso de Mello, por entender que razões de segurança jurídica impunham a modulação no caso concreto. Merece destaque o seguinte trecho, que seguiu após considerações de previsibilidade de futuras decisões judiciais e certeza quanto à validade de atos praticados em consonância com precedentes:

O postulado da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão as ações do Estado representam diretrizes constitucionais a que o Supremo Tribunal Federal, em contexto como o que ora se apresenta, não pode permanecer indiferente. (...) A ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrões jurisprudenciais, como sucede no caso, impõe em respeito à exigência da segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos que se defina o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica.³⁴

Acompanharam esse entendimento, além dos Ministros Menezes Direito e Celso de Mello, os Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Carlos Britto.

A decisão, contudo, foi pela não modulação dos efeitos, por entender a maioria que a jurisprudência pacificada não havia sido firmada pelo STF e, tendo conotação constitucional, deveria ser imposta a interpretação do Supremo, sem a obrigatoriedade de considerar entendimentos fixados por outras Cortes.

Este entendimento nos parece extremamente limitado, pois aduz que apenas a mudança de jurisprudência do próprio STF atrairia modulação – mas, se o STJ tem entendimento não apenas pacífico, mas sumulado sobre o tema, isso não gera segurança jurídica no jurisdicionado? Não é justamente este o efeito a ser combatido pela modulação? O Poder Judiciário não deve ser uniforme e coerente?

De outro lado, temos a decisão proferida no RE 574.706, que determinou que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, como interpretava e exigia a Receita Federal do Brasil até então.

Nos limitando novamente à análise da modulação de efeitos, valemo-nos do voto da Relatora Ministra Cármen Lúcia nos Embargos de Declaração para sintetizar

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 377.457, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 17 set. 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

os argumentos fazendários fundados na “ocorrência nociva de “reforma tributária com efeitos retroativos”, no gravoso impacto no equilíbrio orçamentário e financeiro dos Estados, na impossibilidade de a Receita Federal aplicar a decisão em questão, “de forma puramente retroativa, adequadamente”³⁵, entre outros argumentos”.

A relatora é precisa ao registrar que, antes do julgamento em curso, o STJ já havia firmado entendimento contrário ao que fora adotado pelo Supremo, até mesmo sob a sistemática dos repetitivos.

Valendo-se da doutrina já estudada de Teresa Arruda Alvim, a Relatora atesta que a boa-fé, a confiança e a segurança jurídica são princípios fundamentais subjacentes à prospecção dos efeitos das decisões judiciais modificadoras da jurisprudência dominante até então, de forma que a modulação poderia ser aplicada a casos em que a alteração ocorre em desfavor da Fazenda Pública, pois “o planejamento fazendário deu-se dentro de legítimas expectativas traçadas de acordo com a interpretação até então consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive em sede de repetitivo”.

Concluindo, o voto da Ministra é no sentido de proteção à confiança e à segurança jurídica da parte prejudicada pela decisão (no caso, o Estado), diante do rompimento com a jurisprudência até então consolidada, aliada à crise fiscal vivenciada pela União Federal.

Em consenso, Nunes Marques registrou que não apenas do risco orçamentário e social seria extraída a excepcionalidade apta a justificar a modulação de efeitos (pois, “se assim o fosse, dificilmente uma controvérsia fiscal não seria modulada por esta corte”), mas também a necessidade de privilegiar a segurança jurídica, face à alteração da jurisprudência dominante. Alexandre de Moraes também firmou que a viragem jurisprudencial “é fator que habilita o Supremo a modular os efeitos de sua decisão”, conforme autoriza o artigo 927, §3º, do CC.

Já o Ministro Edson Fachin interpretou que a segurança jurídica é um estado de estabilização “em que o cidadão, nomeadamente o contribuinte, espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público”, e, neste sentido, foi este o efeito alçado pela decisão de mérito, não havendo “mudança repentina, nem tampouco surpresa” que atraísse a modulação

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706, proferido pelo Tribunal do Pleno. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 13 mai. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756736801>. Acesso em 16 de setembro de 2021.

de efeitos. Ainda, registrou que a perda de arrecadação de R\$ 250 bilhões, além de não ser precisa, não é um argumento jurídico.

Dentre votos que reforçaram e opuseram os argumentos acima sintetizados, a decisão culminou com o acolhimento dos Embargos de Declaração para modular os efeitos da decisão, vencidos os Ministros Fachin, Marco Aurélio e Rosa Weber.

Uma vez apresentados tais casos, pode-se concluir no sentido de proteção ao Estado, pois, diante de contexto jurídico muito aproximado, verificada a alteração de jurisprudência já sedimentada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a decisão do Supremo quanto à modulação de efeitos fora oposta: quando declarada a constitucionalidade da norma que gera obrigação tributária no primeiro caso analisado, não há modulação, o que atua em desfavor do contribuinte; e quando declarada a inconstitucionalidade da norma que gera obrigação tributária no segundo caso analisado, há modulação, o que atua em favor da Fazenda Pública.

Rememorando as lições de Teresa Arruda Alvim acima colocadas, a ação do contribuinte se baseou em entendimento firmado à época dos fatos pelo STJ, e poderia ter sido diferente acaso já houvesse a nova diretriz do STF.

Deve-se considerar, contudo, e, ainda que não tenha sido um elemento relevante para todos os votos, que apenas a partir de 2016, com a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil, a alteração jurisprudencial passou a ser considerada como um critério apto a atrair a modulação de efeitos. Já o argumento econômico, ou seja, o prejuízo que impactará os cofres públicos, assume um argumento coadjuvante nas discussões.

Nada obstante e, conforme será adiante sintetizado, a divergência de votos e decisões dentro do Tribunal indica que essa proteção estatal, ainda que verificada por uma maioria das decisões, não é unânime, tampouco certa.

Os votos dos Ministros participantes indicam que os vieses de segurança jurídica expostos no Capítulo 2, bem como a valoração do excepcional interesse social disposta no Capítulo 3, são entendimentos que se alternam ao longo dos julgados com diferentes atribuições e interpretações, o que nos leva à conclusão.

Considerações Finais

Não há dúvidas de que o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 inovou o ordenamento jurídico ao trazer a possibilidade de modulação de efeitos, ou seja, da postergação

dos efeitos de determinada decisão que verse sobre a inconstitucionalidade de uma determinada norma jurídica.

Até por ter sido proposto por uma comissão de juristas, os critérios para sua aplicação foram colocados levando em consideração o sobreprincípio da segurança jurídica, que atinge um patamar transcendental em nosso texto constitucional, e do excepcional interesse social, que denota a relevância e o impacto nos direitos da sociedade como um todo.

Doutrina e jurisprudência, contudo, nos mostram que tais critérios não são necessariamente objetivos, tampouco limitados ou palpáveis.

A segurança jurídica pode ser interpretada de forma favorável ao contribuinte ou à Fazenda Pública, sobre os vieses de (i) nulidade da lei inconstitucional; (ii) presunção de legalidade da norma vigente; e (iii) unificação do cenário jurisprudencial.

No mesmo sentido, o excepcional interesse social pode ser visto tanto como a perda de arrecadação orçamentária do Estado; quanto como os impactos visualizados nos contribuintes de boa-fé.

Essa flexibilidade de interpretação, por assim dizer, ainda não fora pacificada pelo Supremo Tribunal Federal: em que pese a Ministra Cármen Lúcia escrever que “a ideia de modular efeitos deve ter alguns parâmetros que a jurisprudência, ao longo do tempo, haverá de fixar”³⁶, ainda não é possível extrair, com certeza, tais elementos – à exemplo, a possibilidade de aplicação da segurança jurídica a favor do Estado, a valoração da segurança arguível pelas partes opostas em cada processo, a definição material e liquidação de excepcional interesse social, etc.

E essas questões impactam, mais uma vez, a própria segurança jurídica: se não há segurança jurídica em como a segurança jurídica será interpretada pelo STF (traduzindo, se a própria Corte não firmou, de forma clara, quais são os critérios para que se caracterize segurança jurídica e excepcional interesse social para fins de modulação de efeitos), como poderá o Judiciário garantir tal princípio ao Estado e seus jurisdicionados?

Em que pese a pesquisa jurisprudencial nos mostrar que a maioria das decisões de modulação é favorável às Fazendas Públicas, não se pode admitir um critério jurídico fixo: primeiro, porque ele não é explicitado nos julgamentos (ou seja,

³⁶ RE 377.457

não é declarado o posicionamento de que a modulação deve favorecer o ente público); e segundo, porque não é uniforme (os próprios Ministros alteram seus entendimentos a cada nova valoração proposta nos novos casos concretos).

Por todo o exposto, a conclusão a que se chega é que a modulação de efeitos fora criada com o objetivo de proteger a confiança no Estado e a estabilidade das relações jurídicas, e vem sendo utilizada pelo Supremo Tribunal Federal, de forma mais incisiva, para proteger o patrimônio público e o interesse social, em prejuízo às garantias individuais do contribuinte – respondendo, portanto, ainda que com divergências internas na Corte, que a segurança jurídica é oponível pelo Estado.

Esse objetivo, contudo, não nos parece ser alcançado quando a Suprema Corte não mantém um entendimento estável, objetivo e explícito de suas razões para aplicação ou não.

O exemplo disso é que, nos casos analisados (RE 377.457 e RE 574.706), é nítida a alteração jurisprudencial permeada pelo STF – contudo, apenas em um deles, no qual a decisão fora favorável aos contribuintes, é que se entendeu que a segurança jurídica protegia o entendimento até então consagrado, o que atrairia a modulação de efeitos.

Não se pode olvidar a entrada em vigor do artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil, em 2016 (ou seja, apenas à data do segundo julgamento analisado), alçando a alteração jurisprudencial como critério para modulação de efeitos – contudo, da análise dos votos firmados, vimos que este não foi o único critério adotado pelo STF, que ainda vinculou sua decisão ao artigo 27 e seus requisitos, o que apenas corrobora a alegação de ausência de padrão interpretativo.

A regra que vale para a Fazenda Pública deve, em mesmo grau, valer para o contribuinte, mas, como afirma Tathiane Piscitelli, a jurisprudência iterativa do STF mostra que “prevalece a necessidade de proteger a Fazenda e o respectivo interesse arrecadatário, em detrimento de eventual prejuízo dos contribuintes”³⁷.

A alteração legislativa no contexto de vinte anos pode ser considerada recente, mas é preciso que o Supremo Tribunal Federal adote medidas de uniformização de seu entendimento para que os primados da segurança jurídica e do interesse social, não apenas do ponto de vista Estatal, sejam protegidos, como bem intentou o Projeto de Lei nº 2.960/1997.

³⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011, p. 245.

Referências

ALVIM, Teresa Arruda. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 1988.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional. 53, de 19-12-2006. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti. Manual da teoria geral do direito. São Paulo: Almedina, 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Flávio. Curso de Direito Constitucional. 5. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2011.

RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. Disponível em https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/38001836/A_modulacao_de_efeitos_no_control_e_de_constitucionalidade_em_materia_tributaria_e_a_jurisprudencia_do_STF-with-cover-page-v2.pdf?Expires=1631708924&Signature=N7X7oMTcjaRIsMibfa1Xv-9PbqnOSAoyZW9GsHuDzSDebS55N1Y-VO~AbraqE12jxofgo2lfWN1Gt1zWhUHM4paOT526XFcHxSAszc9Yxf8iACc6tUmdV SdHiFCKfju5px5NhnBlwiQ~KpHkDun7cLqD5VaYSoEq6qhcbIRPdhqOSJ7REjRlr~pA~esnH4hxcwljTl6l9YXyXrVu9qPCn102n4EuRn3SNWekUp9m09qFO~9VtYexZZM78JyT2TA~RwoEYGFu9PSWAE0fRhYC7G8RU0VtRM4qHNtuOCWcgUEAjZEwVjl3VK B5mfBuJbiCvGW-kB1TXBDKHTICRPEQVg__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em 08 de setembro de 2021.

SCAFF, Fernando Facury. A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal. 19 de abril de 2021. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em 11 de setembro de 2021.

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

SOARES, Ricardo Maurício Freire. Teoria Geral do Direito. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica. São Paulo: RT, 2011.