

**A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL EM CONTROLE CONCENTRADO NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS**

*MODULATION OF THE EFFECTS OF THE DECISIONS OF THE SUPREME
COURT IN CONCENTRATED CONTROL IN THE FRAMEWORK OF TAX LAW:
ANALYSIS OF CONCRETE CASES*

Gabriel Joner¹

Antonielli Pietra de Casser²

RESUMO: O presente artigo analisa o instituto da modulação de efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade, dando ênfase no controle concentrado e em matéria tributária. Assim, o objetivo principal consiste em examinar o mecanismo da modulação de efeitos na proteção ao princípio da segurança jurídica do contribuinte, além de apontar se o Supremo prioriza este princípio em casos concretos. A questão traz relevantes contornos, uma vez que a definição acerca do marco temporal de produção de efeitos da decisão de inconstitucionalidade envolve um assunto de grande discussão: de um lado se encontram os direitos fundamentais do contribuinte e, de outro, os interesses do Estado. Ao estudar a respeito da modulação de efeitos das decisões do Supremo em matéria tributária e a partir da análise feita dos casos concretos, chega-se ao resultado de que esta deve se dar em favor dos contribuintes, pois constitui papel do Estado a efetivação dos direitos fundamentais, além de ser requisito para sua aplicação razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. Trata-se de pesquisa exploratória, com respaldo no método dedutivo, através de estudos bibliográficos.

Palavras-chave: Controle de constitucionalidade. Inconstitucionalidade. Matéria tributária. Modulação dos Efeitos. Segurança jurídica.

ABSTRACT: This paper analyzes the institution of modulation effects of decisions issued by the Supreme Court in terms of constitutionality control, emphasizing concentrated control and tax matters. Thus, the main objective is to examine the mechanism of modulation of effects in protecting the principle of legal certainty of the taxpayer, in addition to pointing out whether the Supreme prioritizes this principle in the tax sphere. The issue brings relevant contours, since the definition about

¹ Mestre em Direito Público pela Unisinos/RS. Especialista em Direito Público pela FMP. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS. Advogado (OAB/RS). Professor da Universidade Feevale. Endereço eletrônico: gabriel.joner@hotmail.com.

² Graduada em Direito pela Universidade Feevale (Novo Hamburgo/Brasil). Endereço eletrônico: antonielli.pietra@hotmail.com

the time frame of production of effects of the decision of unconstitutionality involves a subject of great discussion: on the one hand are the fundamental rights of the taxpayer and, on the other, the interests of the State. When studying the modulation of effects of the Supreme Court's decisions in tax matters and from the analysis made of the concrete cases, the result is reached that this should be given in favor of taxpayers, because it is the role of the State in the realization of fundamental rights, besides being a requirement for its application reasons of legal certainty or exceptional social interest. It is exploratory research, supported by the deductive method, through bibliographic studies.

Keywords: Judicial Review. Legal certainty. Modulation of the effects. Tax Law. Unconstitutionality.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2. As implicações tributárias do princípio da segurança jurídica. 2.1 Tributação e direitos fundamentais: a necessária imposição de limites. 2.2 Aplicação do princípio da segurança jurídica em matéria Tributária. 3 Modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado no âmbito do Direito Tributário. 3.1 o controle concentrado de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal. 3.2 Modulação de efeitos: entre o interesse público e os Direitos Fundamentais do contribuinte. 3.3 Análise de casos concretos: uma abordagem crítica. 3.3.1. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. 3.3.2 Funrural. Conclusão. Referências

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por fim analisar a eficácia do mecanismo da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, visto que, por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, pode o Supremo restringir os efeitos da decisão no controle concentrado de constitucionalidade, ou seja, estabelece se a decisão terá eficácia a partir do seu trânsito em julgado ou se produzirá efeitos em outro momento do futuro.

É importante deixar claro que se almeja produzir reflexões a respeito do assunto, pois a modulação dos efeitos poderá gerar modificações de situações já consolidadas na sociedade. Portanto, justifica-se o estudo considerando que este mecanismo deve ser analisado sob o prisma dos direitos e garantias fundamentais assegurados ao contribuinte na Constituição Federal de 1988.

Outrossim, cada vez mais é preciso dar efetivação ao princípio da segurança jurídica, pois além de ser um dos pilares do Estado Democrático de Direito, é um dos direitos fundamentais do cidadão, merecendo proteção em virtude de assegurar a

imutabilidade dos atos jurídicos já realizados, sustentando com isso a estabilidade social frente às constantes modificações efetuadas no direito.

Dessa maneira, o objetivo principal deste trabalho consiste em examinar o mecanismo da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal na proteção ao princípio da segurança jurídica do contribuinte em matéria tributária, além de apontar se o STF prioriza o referido princípio no âmbito tributário e identificar como a segurança jurídica se descreve representando limite ao agir público, elencando os limites do interesse público em relação aos direitos fundamentais do contribuinte.

Ressalta-se que antes de entrar especificamente no assunto, será feita uma abordagem histórica do controle de constitucionalidade, notadamente o controle difuso e o concentrado, explanando qual o modelo adotado pelo Brasil. Em consequência disso, será estudado o controle de constitucionalidade das leis, passando pelos efeitos das decisões, por exemplo, *inter partes* e *erga omnes* e os efeitos *ex tunc* e *ex nunc* da modulação de efeitos.

Se explanará a respeito das questões atinentes ao interesse público e privado, dando ênfase à aplicação do princípio da segurança jurídica, motivo pelo qual o capítulo está organizado em subcapítulos que abarcam casos concretos que serão analisados, tais como: exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e julgamento do Funrural.

Portanto, o artigo apresentará como essas decisões enfrentaram o princípio da segurança jurídica em relação aos contribuintes e o interesse público, haja vista que este embate é uma constante em matérias tributárias. Além disso, é indispensável que se deva tomar cuidados e dar atenção ao assunto sob o risco de proteger a atuação do Estado em detrimento dos interesses individuais do contribuinte.

AS IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO PRÍNCIPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

2.1 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS: A NECESSÁRIA IMPOSIÇÃO DE LIMITES

A revolução francesa foi um marco histórico para os direitos fundamentais, visto que, em decorrência desse evento político da época, foi criada a Declaração

Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.³ Nesse seguimento, os direitos fundamentais passaram por diversas mudanças, sendo comum abordar a existência de três dimensões de direitos. A primeira diz respeito aos direitos do indivíduo frente ao Estado, com uma abstenção por parte do poder público, por isso são apresentados como direitos de cunho “negativo”. Entre o rol está o direito à vida, à liberdade, à propriedade e a igualdade perante a lei.⁴

A segunda dimensão diz respeito aos direitos sociais, que surgem de lutas e conquistas de homens e mulheres que passaram a reivindicar a preservação de direitos de primeira dimensão já consolidados, além disso, buscavam a intervenção do Estado para materializa-los através de ações de governo expressas em serviços públicos.⁵ Por sua vez, os direitos de terceira dimensão são denominados de direitos de fraternidade e solidariedade, tendo em vista que se destinam a grupos humanos (família, povo, nação) não mais exclusivamente ao indivíduo. São eles os direitos à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento , etc. ⁶

O Direito Tributário está umbilicalmente ligado aos direitos fundamentais. Note-se que a Constituição Federal de 1988 traz um rol de princípios orçamentários, tais como: planejamento, anualidade, publicidade, unidade, universalidade, equidade, legalidade, anterioridade, dentre outros. Por essa razão, os princípios são o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam os tributos, valores tais como da liberdade, da justiça e da segurança jurídica.⁷

Nesse seguimento, o princípio da legalidade se mostra de suma importância no Direito Tributário, pois impede que o fisco institua tributos sem lei anterior, pois seu poder de tributar não pode ser absoluto, por isso encontra limitações. Ainda, tal princípio faz respeitar o direito do contribuinte em saber qual tipo de tributo está

³ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 157-158.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 45-47

⁵ GONÇALVES, Cláudia Maria da Costa. **Direitos fundamentais sociais**: releitura de uma Constituição Dirigente Curitiba: Juruá, 2006, p 45-46

⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p 48-50

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, V. 5: o orçamento na constituição, p. 147-154.

pagando, bem como sua base de cálculo e alíquota.⁸ Ademais, a Constituição Federal de 1988 impõe outras restrições às pessoas políticas de direito público dotadas desse poder, como é o caso do instituto das imunidades tributárias, que também constituem limitações ao poder estatal. Sob essa perspectiva, a Constituição Federal de 1988, no art. 150, VI, a, b, c, d e e, dispõe sobre as imunidades.⁹

Além dessas imunidades elencadas no art. 150, existem outras específicas, como por exemplo, em relação ao IPI, no art. 153, § 3º, III; ao ITR, no art. 153, § 4º; quanto ao ICMS, no art. 155, X, “a”; e no que diz respeito ao ITBI, no art. 156, § 2º, I, etc. Assim, as imunidades tributárias têm a finalidade de proteger certo princípio constitucional ou direito fundamental, excluindo da competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de tributos no que diz respeito a certos atos, fatos e pessoas.¹⁰

Portanto, as imunidades desempenham uma função essencial para limitação do poder de tributar, enquanto os princípios indicam o caminho a ser seguido pelo legislador, atuando como diretrizes positivas, norteando o exercício adequado da competência tributária, as imunidades atuam como preceitos negativos, impedindo seu exercício em relação a determinadas situações.¹¹

2.2 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No que concerne à segurança jurídica, pode-se afirmar que seu conceito está intimamente ligado aos ideais da Revolução Francesa e ao Estado de Direito, onde há uma busca incessante pela certeza, a fim de que sejam evitados abusos, regimes totalitaristas e intervenções injustas do Estado. Busca-se estabilidade das relações sociais, sendo que por intermédio da segurança se garante a manutenção da paz

⁸BARBOSA, Ricardo dos Santos; LUCA, Guilherme Domingos de. Princípio da legalidade tributária: garantia constitucional e tutela do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 122, p. 85-98, maio/jun. 2015.

⁹BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

¹⁰CARVALHO, Márcia Haydée Porto De. Imunidades tributárias: conceito, casos albergados pela Constituição Federal e suas razões fundantes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 106, p. 23-46, set./out. 2012.

¹¹COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 39.

social, viabilizando a existência de um Estado Democrático.¹²

Destarte, o princípio da segurança jurídica não deve proteger o cidadão apenas das arbitrariedades do Estado, ele também está ligado à noção de direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, isso quer dizer que possui um cunho social e democrático, em que deve haver justiça com o rol de direitos e garantias fundamentais. Deve ocorrer uma proteção do ser humano como um todo, ou seja, também serve para resguardar direitos nas relações privadas.¹³

No âmbito do Direito Tributário, maior é a exigência de cuidados com a observância da segurança jurídica, isso porque esse relaciona-se diretamente com os patrimônios das pessoas físicas ou jurídicas. A conjunção dos princípios, não só tributários, norteia o modo global de atuar da segurança jurídica, a fim de que haja tranquilidade aos contribuintes em conhecer, com adequada antecedência, a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro.¹⁴

A análise acerca desse assunto aponta que a segurança jurídica implica numa previsibilidade acerca do resultado dos atos e condutas, e de todo o processo que leva às decisões finais do Estado, visto que o mesmo deve zelar pelo resguardo dos direitos fundamentais, de modo que, como pode ser constatado, os cidadãos precisam prever as consequências jurídicas para os comportamentos que adotam. Portanto, o Estado através dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deve promover a certeza do Direito e proibir arbítrios.¹⁵

Por conseguinte, denota-se que a segurança jurídica deve ser efetivada pelos três poderes. Há que se ressaltar que o princípio também impõe limites à modificação da jurisprudência, por exemplo, em sendo alterado entendimento que beneficiou contribuintes, esses não deveriam restituir suas benesses. Portanto, o julgador deve buscar uma solução que pondere os valores e princípios envolvidos e, apesar de

¹² SOUSA, Guilherme Carvalho e. A responsabilidade civil do Estado e o Princípio da Confiança Legítima. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 258, p. 115-140, set./dez. 2011, p. 117-118.

¹³ VAINER, Bruno Ziberman. Aspectos básicos da segurança jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 56, p. 5-26, jul./set. 2006.

¹⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. **Revista de Processo**, v. 136, p. 32-57, jun. 2006.

¹⁵ FONSECA, Tiago da Silva. **A afirmação da previsibilidade no Direito Tributário**. 2011. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 2011, p. 29.

modificar o seu entendimento jurisprudencial, deve resguardar a expectativa daqueles que legitimamente confiaram, o que pode ocorrer mediante a modulação temporal dos efeitos da decisão.¹⁶

Nesse sentido, o Poder Judiciário está vinculado aos seus precedentes, o que significa que se uma decisão anterior foi em um sentido, a próxima, diante de caso similar, deve ser proferida nos mesmo termos. Presume-se que a outra decisão estava correta, mas, como já mencionado, pode haver alteração no entendimento. Conforme explica Ávila: “[...] pode, sim, mudar de orientação, desde que o faça de maneira fundamentada e com respeito às posições anteriormente consolidadas sob a orientação então pronunciada”.¹⁷

Nessa linha de raciocínio, o artigo 23 da LINDB¹⁸, estabelece um dever de criação de um regime de transição, quando houver uma nova interpretação do dispositivo. Além disso, é possível fazer uma leitura conjunta do Código de Processo Civil, que em seu artigo 926¹⁹, zela pela uniformidade das decisões dos tribunais²⁰

Sendo assim, se impõe aos órgãos a efetiva ponderação e razoabilidade em sua atividade julgadora, com o intuito de que sejam tomadas decisões mais justas e condizentes com a realidade fática. Tem um redirecionamento a fim de que haja maior estabilidade e previsibilidade num quadro de incerteza e de mudança permanente. Portanto, gera um poder-dever de previsão de um regime de transição, tratando-se da ideia de uma modulação dos efeitos e de um diferimento temporal da aplicação da decisão nova.²¹

¹⁶ BRITO, Mirella Barro Conceição. Segurança Jurídico-Tributário e Proteção da Confiança do Contribuinte do Estado de Direito. **Direito UNIFACS Debate Virtual**. Salvador, n. 131, maio. 2011, p. 25.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 178.

¹⁸ “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais (Regulamento).” In: BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Institui a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

¹⁹ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.” In: BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil.

²⁰ ABBOUD, Georges. Consequencialismo jurídico: o lugar da análise de consequências em direito e os perigos do ativismo judicial consequencialista. **Revista dos Tribunais**. v. 136, p. 32-57, jun. 2006, p. 1-10.

²¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB - O equilíbrio entre mudança e

Segundo os ensinamentos de Ávila, a atividade do Poder Judiciário é, essencialmente, orientada para o passado, isto é, as decisões são destinadas a acontecimentos passados, já ocorridos e recontados pelas partes. Por conseguinte, a atividade jurisdicional é dada pelas normas vigentes à época dos fatos, porém, mesmo com a eficácia predominante no passado, pode ter efeitos com relação ao presente e ao futuro.²²

Portanto, a segurança jurídico-tributária exige dos três poderes (Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder judiciário) a adoção de condutas que sirvam para contribuir com a existência de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica em prol dos contribuintes. Portanto, esse princípio pode conceituar-se como uma norma-princípio.²³

3 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CONTROLE CONCENTRADO NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 o controle concentrado de CONSTITUCIONALIDADE no supremo tribunal federal

Inicialmente, é preciso discorrer acerca do controle de constitucionalidade, o qual exerce papel importante na verificação das normas, pois é nele que se dá o juízo de valoração e adequação das mesmas, por exemplo, busca-se analisar se alguma norma em questão está em conformidade com a Constituição, que serve de parâmetro. Desse modo, tal observação pode implicar em invalidade à norma infraconstitucional que esteja incompatível com a norma constitucional.²⁴

Nesse sentido, pode-se afirmar que o Estado juridicamente organizado se

previsibilidade na hermenêutica jurídica. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, p. 93-112, nov. 2018.

²² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 178.

²³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 298-301

²⁴ MORAES, Guilherme Braga Peña de. **Direito Constitucional: teoria da constituição**. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 133.

constitui com base na Constituição Federal, portanto, motivo suficiente para haver essa relação de uniformidade, subordinada ao controle de constitucionalidade, que pode se dar por dois sistemas diferentes. Desse modo, nos Estados Unidos, surge o controle difuso, em 1803, com o chamado caso *Marbury v. Madison* e, na Europa, em 1920, sob a influência de Hans Kelsen, surge o controle concentrado.²⁵

Nesse passo, o controle difuso caracteriza-se por ser aquele exercido por todo e qualquer juízo, não precisando ser executado necessariamente pela Corte Suprema, além disso, não é preciso uma ação autônoma, pois o controle é realizado na ação de resolução do conflito das partes. O controle concentrado diferencia-se, pois, aqui o poder de realização do controle não é mais atribuído a um juiz, mas sim, defere-se a responsabilidade para o julgamento das questões constitucionais a um órgão jurisdicional superior ou uma Corte Constitucional.²⁶

No entanto, é possível dizer que o Brasil optou por um modelo misto, abarcando os dois modelos acima indicados, contando com as codificações e leis que norteiam a sociedade e o Direito. Além disso, também se coloca a Constituição Federal no topo da hierarquia, como uma norma suprema, que guiará todas as legislações infraconstitucionais, oferecendo base para as condutas dos 3 poderes e aos jurisdicionados. Em vista disso, afirmando o que já foi exposto, o controle de constitucionalidade serve justamente para que haja a adequação das normas à Constituição, tanto do ponto de vista formal quanto material.²⁷

Sendo assim, o controle de constitucionalidade no Brasil pode se dar tanto pela via incidental, chamado controle difuso, quanto pela via principal, que seria o então controle concentrado. Logo, a Constituição Federal traz não só as regras garantidoras de direitos e liberdades, mas também que o Supremo Tribunal Federal é responsável pela sua proteção.²⁸

No controle concentrado os efeitos serão *erga omnes*, isto é, oponível contra

²⁵ OLIVEIRA, Erival da Silva; ARAUJO JUNIOR, Marco Antonio (Coord.); BARROSO, Darlan (Coord.). **Controle de Constitucionalidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, cap. 9. E-book.

²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 1030

²⁷ KITAHARA, Bianca Casale; ARAUJO Flávia Möller David. Controle De Constitucionalidade. **Revista de Processo**. v. 214, p. 325-342, dez. 2012, p. 1-5.

²⁸ KITAHARA, Bianca Casale; ARAUJO Flávia Möller David. Controle De Constitucionalidade. **Revista de Processo**. v. 214, p. 325-342, dez. 2012, p. 1-5.

todos. Assim, a norma declarada inconstitucional deixará de fazer parte do ordenamento jurídico. Portanto, observa-se que nesse sistema de controle se busca a proteção da ordem jurídica como um todo, ou seja, a defesa da própria Constituição, com foco na legalidade e consonância das normas, assumindo um caráter objetivo e não subjetivo.²⁹

Dessa forma, o controle concentrado possui uma dimensão social e um significado prático enorme, uma vez que tutela a ordem constitucional por meio de soluções de controvérsias acerca da legitimidade da norma. Conforme leciona Zavascki: “[...] *norma jurídica abstratamente considerada*, independentemente da sua incidência em específicos suportes fáticos”. Portanto, esse seria o referido caráter objetivo.³⁰

Destarte, no Brasil o controle concentrado pode ser realizado por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIn) e das Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADC) reguladas pela Lei nº 9.868/1999, e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), regulada pela Lei nº 9.882/1999. Dessa forma, esses são os meios aptos a serem empregados no exercício do referido controle. Sendo assim, os demais juízes devem julgar de acordo com a decisão da Corte Suprema, eis que suas decisões contam com o chamado efeito vinculante.³¹

Nesse sentido, o efeito vinculante foi incorporado primeiramente com o surgimento da possibilidade de afirmar a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo (ADC), após, esse efeito teve sua extensão até a ADIn. Ademais, é corolário do Estado Democrático de Direito e está ligado a noção da jurisdição constitucional.³²

Nesse seguimento, submetem-se à decisão as autoridades que têm por atribuição aplicar a norma questionada, isto é, inclusive, o que dispõe os incisos I e

²⁹ COUTINHO, Daniele do Rocio Formiga. Controle incidental da constitucionalidade das leis no direito brasileiro. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 24, p. 129-148, jul./set.1998, p. 7-14.

³⁰ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001, p. 42.

³¹ CORREA, Paulo José Machado Corrêa. Determinação temporal dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade e sua disciplina normativa (art. 27 da lei 9.868/1999). **Revista dos Tribunais**. v. 894, p. 49-80, abr. 2010, p. 15-18.

³² MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. O efeito vinculante nas decisões em ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade. **Revista de Processo**. v. 129, p. 81-91, nov. 2005, p. 1-6.

V, artigo 927 do Código de Processo Civil³³ e o parágrafo único do artigo 28 da Lei nº 9.868/1999.³⁴

Ademais, além da importância de que todos devem observar o que for proferido em controle concentrado de constitucionalidade, em se tratando de tais decisões, pode se dizer que possuem natureza declaratória, isto é, elas declaram que uma norma está de acordo com a Constituição e, por isso, é válida, ou, no caso de vícios, declaram a sua nulidade.³⁵

Consequentemente, a norma produz, como regra, eficácia *ex tunc*, significando que os efeitos retroagem e ela é considerada nula desde o seu início, como se nascesse inválida, porém, tal questão será abordada detalhadamente em momento posterior, pois é de suma relevância ao presente trabalho.³⁶ Outrossim, no que concerne a questão da nulidade, mostra-se necessário ressaltar que a sua declaração pode ser total, parcial ou, ainda, parcial sem redução de texto.³⁷

3.2 MODULAÇÃO DE EFEITOS: ENTRE O INTERESSE PÚBLICO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

De início, cumpre esclarecer que a modulação dos efeitos surge como um mecanismo do Estado Democrático de Direito, a fim de preservar situações ou relações jurídicas já consolidadas, zelando sempre assegurar a sua estabilidade. Assim, esse instituto se encontra positivado no artigo 927, § 3º do Código de Processo

³³ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; [...] V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados”. In: BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil.

³⁴ “Art. 28. Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.” In: BRASIL. Presidência da República. **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.

³⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001, p. 48-49.

³⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001, p. 48-49.

³⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 1283-1284.

Civil³⁸, que autoriza a modulação no caso de alteração da jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores. ³⁹ Além disso, também o art. 27 da Lei 9.868/1999 e o art. 11 da Lei nº 9.882/1999 trouxeram a possibilidade de modulação de efeitos, no controle concreto de constitucionalidade.⁴⁰

Nesse seguimento, é possível observar que a segurança jurídica e a boa-fé dos cidadãos são questões inerentes à própria ideia de Estado. Desse modo, o legislador ao criar a Lei nº 9.868/1999, cuidou de introduzir a técnica da modulação dos efeitos das decisões no ordenamento jurídico brasileiro, contribuindo para aprimorar o sistema de controle de constitucionalidade, expressando de modo claro como o Supremo Tribunal Federal pode amenizar as dificuldades encontradas decorrentes dos efeitos que podem produzir suas decisões.⁴¹

A partir de tais considerações, pode-se dizer que no Brasil, em geral, as decisões proferidas em controle de constitucionalidade possuem a natureza declaratória com efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, o que significa dizer que é como se a norma nascesse inválida. Porém, o Supremo pode decidir por modular os efeitos das decisões, escolhendo o melhor momento para a decisão proferir seus efeitos, podendo ser retroativo ou não⁴², consoante dispõe o artigo 27 da referida Lei.

Dessa forma, se optarem por não retroagir os efeitos da decisão, o reconhecimento da inconstitucionalidade não atinge os atos já produzidos pelo preceito inválido. Além disso, tais dispositivos trazem à baila algumas questões que merecem ser analisadas com mais atenção, como a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes de um lado e, de outro, os interesses do Fisco.⁴³

³⁸ “Art. 927, § 3 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”. In: BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil.

³⁹ WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**. v. 11. nov. 2019, p. 1-7.

⁴⁰ BRASIL. Presidência da República. **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.

⁴¹ CORREA, Paulo José Machado Corrêa. Determinação temporal dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade e sua disciplina normativa (art. 27 da lei 9.868/1999). **Revista dos Tribunais**. v. 894, p. 49-80, abr. 2010, p. 15-18.

⁴² PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional**. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: método, 2020. cap. 6. E-book.

⁴³ ANDRADE, Fábio Martins de. Algumas questões pendentes em torno do art. 27 da lei 9.868/1999. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 93, p. 111-160, jul./ago 2010, p. 1-8.

Além disso, imperioso ressaltar que o disposto nos aludidos artigos implicitamente reafirmam a ideia de que a lei é nula desde seu início e, por consequência disso, os atos praticados em virtude dela também são nulos *ab initio*. Portanto, o que se verifica é que embora os atos sejam nulos, eles podem ser mantidos em casos de fatores extravagantes. Conforme ensina Zavascki, ao fazer isso o Supremo não está declarando que o ato foi válido, mas apenas preservando determinado *status quo* formado irregularmente.⁴⁴

Portando, deve-se verificar se há atos e fatos, praticados e ocorridos com base na lei inconstitucional, a serem considerados em conformidade com tal norma, pois, quando era considerada válida, produziu efeitos e criou situações nas relações entre os particulares e o poder público, que agora não podem ser ignoradas. Portanto, o essencial é buscar apurar até que ponto a retroatividade da decisão poderá atingir quem praticou o ato, pois, muitas vezes, poderá acabar prejudicando quem acreditou e operou na presunção de que estava agindo sob o amparo da lei.⁴⁵

Ademais, para que o contribuinte exerça seu direito de liberdade, é necessário que conheça as regras que regulam sua vida e as consequências de seus atos praticados, eis o que ensina Ávila ao dizer que: *o Direito só pode ser observado e servir de orientação a seus destinatários quando conhecido*. Nesse sentido, explica-se a razão pela qual as leis e atos devem ser publicados. Porém, só conhecer o direito não basta, ele precisa ser compreendido, sendo imprescindível que seja estável, haja vista que um direito continuamente modificado, notadamente por interesses ou pelo momento, se torna incompreensível.⁴⁶

A partir do que foi dito, se pode dizer que a Lei nº 9.868/1999 e a Lei nº 9.882/1999, cuidaram de tratar dos efeitos das decisões, assim, atribuíram competência ao Supremo Tribunal Federal para que o mesmo possa restringir os efeitos e decidir o momento da eficácia temporal de seus entendimentos em sede de controle, podendo ser a partir do trânsito em julgado ou em outro momento.⁴⁷

⁴⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001, p. 49.

⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional: O controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva. 1996, p. 254-255.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 14.

⁴⁷ MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. O efeito vinculante nas decisões em ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade. **Revista de Processo**. v. 129, p. 81-

Não obstante, o artigo 27 e o artigo 11 das leis mencionadas, indicam que a modulação dos efeitos deve ocorrer em casos de “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”. Todavia, a segurança jurídica é um assunto amplo e muito debatido. Mas, esses conceitos têm assento constitucional e, conforme Marinoni: “a modulação dos efeitos constitui um poder-dever do Tribunal e, assim, cabendo-lhe sempre se pronunciar sobre a sua necessidade, independentemente da lei que esteja sendo impugnada”.⁴⁸

A segurança jurídica deve dizer respeito à credibilidade do ordenamento jurídico como um todo e, por isso, a modulação dos efeitos deve considerá-la em sua amplitude, especialmente porque uma decretação de nulidade afeta muitas pessoas, cujos direitos fundamentais terminariam por ser restringidos, levando em consideração a confiança por elas depositada na ordem jurídica, que, nesse caso, seria afetada de forma negativa.⁴⁹

Ressalta-se que, por vezes, pode acabar o mecanismo da modulação de efeitos sendo usado como uma espécie de instrumento de proteção das finanças estatais em detrimento de direitos e garantias fundamentais asseguradas ao contribuinte na Constituição. O tribunal não pode decidir conforme o momento político que o país vive, pois nesse caso estaria incorrendo no erro de que esse instituto jurídico fosse utilizado apenas para privilegiar o Fisco, utilizando-se apenas do cunho econômico como fundamentação.⁵⁰

Nessa senda, o Tribunal, ao fundamentar suas decisões, deve observar o que preceitua o artigo 489 do Código de Processo Civil. Assim, verifica-se que utilizar de argumentos de cunho econômico ou social ao decidir sobre a eficácia temporal de suas decisões, isto é, mensurar as consequências práticas como forma de conferir maior efetividade à Constituição, deve levar em consideração a realização de valores constitucionalmente tutelados, pois apenas o argumento econômico não é suficiente

91, nov. 2005, p. 1-6.

⁴⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1189.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 606.

⁵⁰ LISBOA DA SILVA, Maceno. Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. **Revista FESDT**. v. 11. nov. 2019, p. 1-26.

para afastar a aplicação dos demais princípios.⁵¹

Ocorre que o artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, acaba proporcionando margens de liberdade para que o intérprete possa se valer desse raciocínio pragmático ou consequencialista, que se preocupa apenas com as consequências das decisões. Por conseguinte, caberia ao Tribunal analisar o caso em questão, avaliar os resultados e escolher a aplicação que provocasse menos dano. No entanto, cumpre tecer aqui uma importante ressalva feita por Lisboa Da Silva: “[...] no plano prático, a adoção do ponto de vista das consequências econômicas como parâmetro único de decisão provoca, sem sombra de dúvidas, uma maior imprevisibilidade nas decisões judiciais”.⁵²

Para tanto, conforme ensina Abboud, deverá o Supremo expor exaustivamente e demonstrar quais as razões de interesse social ou segurança jurídica que legitimam a incidência da modulação de efeitos, uma vez que este instituto deve priorizar a busca pela preservação dos direitos fundamentais dos particulares perante danos ao Poder Público. Caso contrário, sempre que o Estado fosse condenado em um valor alto, se utilizaria o argumento de que essa cobrança acarretaria prejuízos aos cofres públicos.⁵³

Ainda na mesma linha de pensamento, o autor afirma que: “a modulação de efeitos não pode ser fixada em bases discricionárias”. Além disso, em sua abordagem deixa claro seu posicionamento sobre ser contrário à possibilidade de o Estado invocar a segurança jurídica em seu favor para conseguir a modulação de efeitos. Tal motivo se dá porque esse benefício se deu em detrimento de direitos fundamentais do indivíduo oponível ao Estado.⁵⁴

Em outras palavras, é possível dizer que se mostra incoerente ser admitida a

⁵¹ ABREU, Livia Dalla Bernardina. **Os efeitos temporais das decisões do supremo tribunal federal no controle de constitucionalidade em matéria tributária: uma proposta de racionalização**. 2017. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, 2017, p. 120-125.

⁵² LISBOA DA SILVA, Maceno. Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. **Revista FESDT**. v. 11. nov. 2019, p. 5.

⁵³ ABBOUD, Georges. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade no direito tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo estado. **Revista de Direito Privado**. v. 51, p. 73-85, jul./set 2012, p. 1-5.

⁵⁴ ABBOUD, Georges. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade no direito tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo estado. **Revista de Direito Privado**. v. 51, p. 73-85, jul./set 2012, p. 1-5.

tutela da segurança jurídica ao Estado em determinados casos, principalmente em questões de direito tributário, apesar de não ter especificidades que impeçam a modulação de efeitos. Para tanto, sendo um tributo declarado inconstitucional, aceitar a modulação de efeitos em favor dos entes públicos seria uma maneira de estimular a edição de novos tributos inconstitucionais para, após, pleitear a proteção do instituto da segurança jurídica.⁵⁵

Ademais, o princípio da segurança jurídica pode se relacionar ao passado e ao futuro (fatos já consumados e condutas que virão). Nesse cenário, o Poder Judiciário é fundamental para a materialização da segurança no interior do sistema jurídico, pois ele delimita os contornos das regras e possibilita aos contribuintes atuarem em função destes contornos. Assim, o mecanismo da modulação de efeitos deve ser utilizado como forma a amenizar a transição de entendimentos jurídicos veiculados nas decisões desse Tribunal.⁵⁶

Não obstante, Castro nos traz alternativas: se a decisão do STF importasse em ônus tributário, a modulação de efeitos deveria ser feita para momento futuro (*ex nunc*), dando tempo hábil para os contribuintes reorganizarem seus negócios e arcarem com tal ônus a partir de um marco futuro; por outro lado, se a decisão importasse em benefício tributário ao contribuinte, *e.g.*, decisão julgando pela inconstitucionalidade de tributo, redução de base de cálculo ou alíquota, a modulação deveria ser feita para momento pretérito (*ex tunc*), uma vez que os contribuintes devem arcar apenas com os tributos constitucionais/legais.⁵⁷

Faz-se mister repisar que agindo o legislador de modo a ultrapassar os limites da sua própria competência e, então, violando certos direitos fundamentais, a decisão tributária e seus efeitos no tempo deveriam ser retroativos, de modo a possibilitar, talvez, a devolução de valores indevidamente recolhidos, tutelando, assim, a confiança legítima dos cidadãos e, não havendo devolução há de se demonstrar, de

⁵⁵ PEIXOTO, Ravi. A modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes: uma análise da sua (im)possibilidade. **Revista de Processo**. v. 246, p. 381-399, ago. 2015. **Doutrinas Essenciais - Novo Processo Civil**. v. 6, 2018.

⁵⁶ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos tribunais superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 91, p. 204-249, mar./abr 2010, p. 4-21.

⁵⁷ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos tribunais superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 91, p. 204-249, mar./abr 2010, p. 22.

forma matemática, inclusive a partir de perícias contábeis, a escassez orçamentária.⁵⁸

Entretanto, Ávila nos traz um grande ensinamento ao explicar sobre o fato de que o contribuinte precisa agir com base no direito presente e não ser surpreendido pelo próprio direito no futuro. Além disso, menciona que, muitas vezes, o contribuinte é enganado, manipulado e tratado como objeto, para exemplificar, cita um caso hipotético em que um Estado tinha competência para tributar determinado fato, mas acaba tributando outro além daquele e, com o decorrer do tempo, o legislador declarara inconstitucional a lei que tributou apenas o primeiro fato e determina os efeitos *ex nunc*. Dessa forma, o Estado que só tinha competência para tributar o primeiro fato, permanece com a tributação e arrecadação do segundo, o que não poderia ocorrer.⁵⁹

A nulidade da lei desde o início de sua vigência era a consequência prevista para tributos inconstitucionais, ou seja, efeitos *ex tunc*, mas em um caso hipotético como este, deixa de ter a aplicação da regra, para ter a aplicação da exceção em virtude de consequências que o julgador presume que serão causadas caso a lei seja declarada nula desde a origem. Não obstante, pode ocorrer situações em que o contribuinte acaba por ser tributado não por meio uma lei válida, mas por uma decisão judicial, é o que acontece quando determinado tributo é declarado inconstitucional com efeitos *ex nunc*. Por entender que determinando a devolução dos valores recolhidos de forma ilícita haverá prejuízo aos cofres públicos, assim, o julgador acaba transformando a regra, para que seja *ex nunc* apenas se causar prejuízo econômico ao Estado e, não em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse público.⁶⁰

Sob essa perspectiva, cumpre à ordem jurídica fornecer aos cidadãos parâmetro seguro no qual pautar suas condutas. No que concerne a mudança de entendimento em matéria tributária, esta deve ao menos obedecer a um prazo para possibilitar que os efeitos da decisão possa ser previsível aos contribuintes. Nos

⁵⁸ ABREU, Livia Dalla Bernardina. **Os efeitos temporais das decisões do supremo tribunal federal no controle de constitucionalidade em matéria tributária**: uma proposta de racionalização. 2017. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, 2017, p. 132.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 14-20.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 46-47.

dizeres de Castro: “[...] aqui está a verdadeira previsibilidade, certeza do Direito e, para nós, segurança jurídica em matéria tributária”.⁶¹

À vista do que foi dito, alvitra apontar que quando da alteração de posição da jurisprudência, os artigos 23 e 24 da LINDB buscam reforçar a segurança jurídica, fazendo com que a decisão que altera outra deve trazer, em sí mesma, regime de transição quanto à incidência dos efeitos produzidos por ela, além de estabelecer que se deve observar e levar em consideração os parâmetros existentes à época em que a conduta foi praticada.⁶²

Não obstante tais artigos da LINDB serem relativamente recentes (visto que introduzidos pela Lei nº 13.655/2018), as alterações introduzidas provocaram debates a respeito de sua aplicação quanto ao Direito Tributário, porém, a norma não dispensou esta seara de seu campo de eficácia, até porque um dos objetivos que se buscou com os artigos inseridos é dar coerência na interpretação das normas ao longo do tempo e, sendo o sistema tributário orientado de modo a proteger o contribuinte, não há como negar a aplicação da LINDB.⁶³

Além disso, é certo que a ampla incidência sempre foi característica da LINDB, porém, com relação a seus demais dispositivos nunca houve dúvida se a regra deveria incidir ou não, a exemplificar pelos artigos iniciais que dizem respeito a vigência etc. Ademais, todos que interpretam e aplicam o Direito têm a obrigação de observar as normas relativas à interpretação, independentemente de citação nominal, isto é, não há necessidade de fazer referência expressa ao Direito Tributário.⁶⁴

No ponto, imperioso evidenciar o pensamento de Sundfeld ao atuar como mentor da alteração da LINDB, quando indica que na Lei de Introdução não há

⁶¹ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos tribunais superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 91, p. 204-249, mar./abr 2010, p. 116.

⁶² ALVIM, Teresa Arruda. Um olhar sobre modulação a partir da lei 13.655/2018. **CONJUR – Consultor Jurídico**. Publicado em: 02 maio 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-02/teresa-arruda-alvim-modulacao-olhar-partir-lei-13655>> Acesso em: 03 abr. 2020.

⁶³ OLIVEIRA, Mirella Bladez Coelho de; SANTOS, Marcelo Rocha dos. A aplicação da LINDB ao contencioso tributário. **JOTA.info**. Publicado em: 04 out. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-aplicacao-da-lindb-aocontencioso-tributario-04102018>> Acesso em: 06 abr. 2020

⁶⁴ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA.info**. Publicado em: 10 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>> Acesso em: 06 abr. 2020

disposições especiais para ramos específicos do direito público, mas disposições gerais sobre a aplicação do direito público. Assim, na interpretação das leis setoriais em matéria pública, e nas decisões das questões que as envolvam, as disposições gerais da Lei de Introdução reformada deverão ser consideradas, como é correto fazer com disposições de caráter geral.⁶⁵

Dessa maneira, reforçando o que foi dito no subcapítulo 1.3, o artigo 23 trouxe uma correta mudança, pois, traz maior responsabilidade aos atos do Poder Público e às relações entre a administração e o administrado, nos dizeres de Freitas: “assegurar prazo para que a transição seja feita é medida de bom senso e agora de lei”. Assim, este regime considera-se favorável ao contribuinte, pois, lhe concede tempo e meios para se adaptar à nova interpretação ou orientação e, conseqüentemente, evita-se riscos e instruções processuais protelatórias.⁶⁶

Por conseguinte, o artigo 24 busca proteger os particulares de mudanças de posicionamento da orientação geral à época que o contribuinte agiu, ou seja, veda a possibilidade de prevalência de outra decisão que não aquela dada a época dos fatos. Sendo assim, o dispositivo não foi escrito de forma a resguardar o ato originário da controvérsia, mas, sim, a situação de validade e efetividade que se constituiu com o que foi emitido.⁶⁷

A insegurança jurídica é uma realidade fática e, apesar da LINDB não conseguir eliminar essa problemática como um todo, ela pode minimizar as conseqüências. À vista disso, o artigo 24 está em conformidade com a norma de direito intertemporal *tempus regit actum*, que nas palavras de Dallari configura-se da seguinte forma: “[...] a licitude ou a conseqüência jurídica de qualquer ato deve ser aferida segundo a lei vigente no momento de sua prática”.⁶⁸

⁶⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA.info**. Publicado em: 10 ago. 2018. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>> Acesso em: 06 abr. 2020

⁶⁶ FREITAS, Vladimir Passos de. Inclusão de dez artigos na LINDB traz importante inovação ao Direito brasileiro. **CONJUR – Consultor Jurídico**. Publicado em: 29 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-29/segunda-leitura-mudancas-lindb-inovam-direito-brasileiro>> 06 abr. 2020.

⁶⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito. **CONJUR – Consultor Jurídico**. Publicado em: 28 set. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito>> Acesso em: 10 abr. 2020

⁶⁸ DALLARI, 2015 apud CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de nova

Corroborando o entendimento, Câmara faz transparecer que: “O novo dispositivo deixa claro que a irretroatividade, para assegurar a segurança jurídica, deve se estender à interpretação dos textos normativos, não se atendo apenas à lei”. Sendo assim, a LINDB consagra uma proibição expressa à imprevisibilidade tributária, pois, estabelecer uma nova leitura sobre situações já consolidadas traz uma frustração na expectativa dos direitos dos cidadãos.⁶⁹

Sendo assim, a relevância desta compreensão seria na imposição de limitação dos efeitos das decisões à luz das particularidades de determinado caso, de forma que tal artigo se mostra intrinsecamente ligado à modulação de efeitos aqui estudada, pois tem o propósito de levar segurança jurídica ao contribuinte frente às alterações de entendimentos. Dessa forma, leva em consideração o seu comportamento à época e busca adequá-lo à nova posição.⁷⁰

3.3 ANÁLISE DE CASOS CONCRETOS: UMA ABORDAGEM CRÍTICA

3.3.1. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

A partir das considerações tecidas até o momento, faz-se imperioso trazer os casos práticos mencionados, visto que elucidarão melhor os argumentos levantados. Por isso, passa-se então a verificar as questões inerentes ao recurso extraordinário nº 574.706-PR, processo com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, que diz respeito a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.^{71 72}

orientação geral para anular deliberações administrativas. **Revista de Direito Administrativo. p. 113-134, nov. 2018, p. 117.**

⁶⁹ CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. **Revista de Direito Administrativo. p. 113-134, nov. 2018, p. 116.**

⁷⁰ BARBASSA, Sarah Mila. LINDB e modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária. **JOTA.info**. Publicado em: 20 set 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/lindb-e-modulacao-dos-efeitos-das-decisoes-em-materia-tributaria-20092018>> Acesso em: 10 abr. 2020

⁷¹ Não se analisará o mérito da questão, considerando não ser objeto do presente trabalho, mas apenas e tão somente a questão dos efeitos modulatórios.

⁷² “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-

Dessa feita, cumpre examinar de forma sucinta o histórico do processo, que na origem trata-se de um mandado de segurança impetrado em face do Delegado da Receita Federal em Curitiba-PR, no qual se requereu a concessão da segurança para fins de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes ao ICMS. Assim, o objetivo era que a autoridade coatora não lançasse nem exigisse o referido tributo. Nesse seguimento, a sentença foi de procedência do pedido, com base em maioria firmada no RE nº 240.785. Ademais, acrescenta-se que o RE nº 240.785, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello e a ADC nº 18⁷³ tem idêntico objeto ao do Recurso Extraordinário aqui analisado.⁷⁴

Posteriormente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região reformou a sentença de mérito e assentou que o ICMS integra a base de cálculo das contribuições. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a questão, decidiu por dar provimento ao recurso extraordinário, por maioria dos votos e, assim, firmaram a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Ressalta-se que a decisão vincula o entendimento a todos os juízos e Tribunais inferiores.⁷⁵

No referido acórdão, a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha asseverou que diante da ausência de pedido expresso nos autos, não seria possível analisar a questão da modulação de efeitos da decisão. Dessa maneira, foram opostos embargos de declaração pela União Federal, aduzindo a necessidade de modulação

se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.(BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 15 mar. de 2017)

⁷³ A Ação Declaratória de Constitucionalidade que pretendia a legitimidade constitucional da inclusão do ICMS na base de cálculo, teve seu julgamento prejudicado, uma vez que a matéria foi objeto de julgamento pelo plenário do Supremo Tribunal Federal com a decisão do RE nº 574.706-PR.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 15 mar. de 2017.

⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 15 mar. de 2017.

dos efeitos por conta do grande impacto tributário e econômico que a alteração da jurisprudência do Tribunal traria, levando em conta apenas o valor econômico.⁷⁶

Por outro lado, empresas e associações que integram a demanda pleitearam que não fossem modulados os efeitos da decisão, devendo incidir a regra geral de aplicação de efeitos *ex tunc*, sob argumento de que o julgado não representa alteração de jurisprudência, mas sim assenta o posicionamento anterior. Outrossim, apesar do fisco ter trazido levantamentos sobre o impacto ao erário, o Supremo também deve levar em consideração o impacto financeiro que os contribuintes arcaram durante anos e que arcariam, caso modulada a questão.⁷⁷

Considerando que o acordão foi a favor dos contribuintes, a questão posta em discussão posteriormente foi apenas referente à modulação dos efeitos, que poderia ser em prol da Fazenda Nacional ou não, de modo que pensar que a Corte pudesse alterar seu entendimento se mostrava irracional, até porque o RE nº 574.706-PR tem se mostrado como uma afirmação do princípio da segurança, tendo em vista que confirma a decisão proferida no RE nº 240.785, transitado em julgado, porém sem o reconhecimento da repercussão geral.⁷⁸

Desse modo, há de se mencionar os valores que a Fazenda Nacional alegou que poderia sofrer em prejuízo. O Ministro Gilmar Ferreira Mendes, em seu voto, menciona o seguinte: “O anexo de riscos fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias relativas ao exercício de 2017 fala de um impacto de 250,3 bilhões de reais”. Esse valor aproximado foi estimado antes do julgamento ocorrido em 2017.⁷⁹

No que tange ao impacto mencionado, cumpre referir que ele sofreu alterações desde o início da discussão, sendo que a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece a obrigatoriedade de se publicar um Anexo de Riscos Fiscais. A partir disso, a Lei de

⁷⁶ SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117-135, set./out. 2019, p. 7-8.

⁷⁷ SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117-135, set./out. 2019, p. 7-8.

⁷⁸ COPPI, Nicholas Guedes. **Modificações jurisprudenciais no direito tributário à luz dos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança**. 2019. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, 2019, p. 82-85.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Carmén Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 15 mar. de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>> Acesso em: 21 abr. 2020.

Diretrizes Orçamentárias, utilizada no voto de Gilmar Ferreira Mendes, traz as contingências e os riscos fiscais capazes de impactar o orçamento da União. Assim, os valores estimados nas leis orçamentárias anteriores à 2015 previam um valor relativamente mais baixo, mas a Lei nº 13.242/2015 inovou e previu os 250,3 bilhões como risco fiscal, sem informar a fonte e a forma de cálculo, sendo estes estabelecidos somente em 2017.⁸⁰

Em que pese a Fazenda tenha suscitado argumentos de risco fiscal que trariam prejuízo ao Erário, existe também o impacto financeiro na vida dos contribuintes, eis que arcaram durante anos com um tributo declarado inconstitucional, ou seja, recolheram valores significativos aos cofres públicos.⁸¹ Tendo em vista essas questões, o Supremo finalizou o julgamento e decidiu por acolher parcialmente os embargos opostos pela Fazenda Nacional. Assim, a Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha votou para que a decisão produza efeitos a partir de 15 de março de 2017. O entendimento lançado pela Relatora foi seguido pela maioria dos ministros (vencidos os ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio), atingindo-se o quórum qualificado de 2/3, necessários para a modulação de efeitos da decisão.⁸²

Assim, é possível dizer que a decisão do Plenário trouxe aspectos positivos e negativos para os contribuintes, uma vez que poderão reaver, a partir de março de 2017, os valores pagos indevidamente, porém, apenas os que ingressaram com ação judicial ou requerimento administrativo anteriormente a essa data terão preservado seu direito também.⁸³

Portanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o caso em referência, primou

⁸⁰ ADAMY, Pedro. Modulação de efeitos, risco fiscal e a autoridade da lei orçamentária. **JOTA.info**. Publicado em: 16 nov 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=%2F%2Fwww.jota.info%2Fopinioao-e-analise%2Fartigos%2Fmodulacao-de-efeitos-risco-fiscal-e-a-autoridade-da-lei-orcamentaria-16112019&fbclid=IwAR3rIAHJ6Q6O-xI7NADeS_v4mMxpZLU-PgzSfcHGLdNADK8i4HjhlUboXc> Acesso em: 21 abr. 2020

⁸¹ SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117-135, set./out. 2019, p. 8.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Carmén Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 13 maio de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>> Acesso em: 24 maio 2021.

⁸³ RAFANTE, Vítório. Entenda a modulação de efeitos na decisão do STF sobre o ICMS. **CONJUR – Consultor Jurídico** (Blog na Internet). São Paulo, 22 maio 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/rafante-modulacao-efeitos-decisao-stf-icms>> Acesso em 24 maio 2021

pela segurança jurídica, não obstante os argumentos embasados em prejuízos fiscais suscitados pelo Fisco. De todo o modo, os contribuintes comemoram a conclusão adotada, pois o Supremo não se curvou ao ativismo judicial baseado em consequencialismo. Embora não se mostrando como ideal aos contribuintes, pois o melhor seria a ausência de modulação, a decisão prestigiou a preservação de direitos adquiridos.⁸⁴

3.3.2 Funrural

Nesse momento, se passa a análise à questão do julgamento do Funrural, isto é, se a contribuição do empregador rural pessoa física ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural é constitucional ou não. Nos autos do Recurso extraordinário nº 718.874-RS, ocorrido em 30 de março de 2017, o Supremo reconheceu a constitucionalidade da exação.⁸⁵

Cabe lembrar que essa decisão é recente, o que leva a conclusão de que nem sempre o assunto esteve pacificado, afirmação que se confirma quando se menciona decisões tomadas em outros momentos pelo Supremo Tribunal Federal, como é o caso do RE nº 363.852-MG, ocorrido em 2010, e do RE nº 596.177-RS, ocorrido em 2011. Apesar de ambos os casos terem sido julgados pela inconstitucionalidade do Funrural, no RE nº 363.852-MG foi declarada a inconstitucionalidade da contribuição com efeitos *inter partes*, uma vez que não reconhecida a repercussão geral no caso,

⁸⁴ RAFANTE, Vitório. Entenda a modulação de efeitos na decisão do STF sobre o ICMS. **CONJUR – Consultor Jurídico** (Blog na Internet). São Paulo, 22 maio 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/rafante-modulacao-efeitos-decisao-stf-icms>> Acesso em 24 maio 2021

⁸⁵ EMENTA: TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001. 1.A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses. 2.A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98. 3. **Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual é constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção. – Grifou-se”**

já no RE nº 596.177-RS os efeitos foram *erga omnes*.⁸⁶

Ademais, o fundamento utilizado no RE nº 596.177-RS foi de que Lei nº 8.540/1992, de natureza ordinária, não poderia alterar o artigo 25 da Lei nº 8.112/1992 e assim criar uma fonte de custeio previdenciário, pois, isso só pode ocorrer por meio de lei complementar. Dessa maneira, essa postura gerou nos contribuintes uma expectativa de não precisarem arcar com tal contribuição. Porém, em 2017, como mencionado antes, o Tribunal surpreende com um novo julgamento sobre o tema, que também foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sob nº 4.395 e relatoria do Ministro Gilmar Ferreira Mendes.⁸⁷

Dessa vez, a contribuição foi analisada sob os moldes da Lei nº 10.256/2001 que também altera o artigo 25 da Lei nº 8.112/1992, mas, salienta-se que ela é posterior a EC nº 20/98 (incluiu o termo “receita” entre as possíveis bases de cálculo da contribuição ao Funrural) e não tinha sido objeto dos recursos anteriores. Dessa forma, estaria posta a diferença quanto às outras leis que instituem nova fonte de custeio.⁸⁸

Em resumo, no julgamento do referido RE nº 718.874-RS, o Supremo Tribunal Federal, em sua apertada maioria (6x5), julgou procedente o recurso extraordinário e definiu que a alteração do caput do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 efetuada pela Lei nº 10.256/2001 é suficiente para fundamentar a cobrança da contribuição do empregador rural pessoa física sobre receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, independente de os incisos terem sido declarados inconstitucionais nos RREE anteriores, ao argumento de que os mesmos jamais foram retirados do ordenamento jurídico.⁸⁹

Superada essa questão, foram opostos embargos de declaração por

⁸⁶ SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117-135, set./out. 2019, p. 10-11.

⁸⁷ MONTEIRO, Lálida de Figueiredo. **A participação histórica do Senado Federal no controle concreto de constitucionalidade: o caso do Funrural e a tese da mutação constitucional do Artigo 52, X, da Constituição Federal. 2018. 161 f.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2018, p. 54-80.

⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874-RS**. Relator Ministro Luiz Edson Fachin. Data do julgamento: 30 mar. de 2017.

⁸⁹ MONTEIRO, Lálida de Figueiredo. **A participação histórica do Senado Federal no controle concreto de constitucionalidade: o caso do Funrural e a tese da mutação constitucional do Artigo 52, X, da Constituição Federal. 2018. 161 f.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2018, p. 54-80.

proprietários e associações do setor rural a fim de modular os efeitos da decisão, porém, por sete votos a três, o Plenário rejeitou-os. Para o relator Ministro Alexandre de Moraes, esses pedidos foram feitos com o intuito de perdão para dívidas de devedores da contribuição, que eventual modulação apenas favoreceria as pessoas inadimplentes. Além disso, o Ministro questionou como ficaria a boa-fé e a segurança jurídica daqueles que cumpriram a lei durante todo esse período.⁹⁰

Outros Ministros seguiram na mesma linha e Luís Roberto Barroso acrescentou argumentos para essa decisão afirmando que o Supremo Tribunal Federal nunca havia se manifestado sobre esta Lei nº 10.256/2001, que só foi promulgada posteriormente à mudança da Constituição. Portanto, se a questão é constitucional e nunca houve pronunciamento do STF, ninguém pode afirmar ter certeza ou confiança legítima de que a lei é inconstitucional.⁹¹

Por outro lado, o Ministro Luiz Edson Fachin pediu vista e divergiu, trouxe a análise de que houve uma mudança de entendimento ao longo do tempo e que esta prejudica a segurança jurídica dos contribuintes, em suas palavras: “[...] a meu ver, é uma confissão de que este Tribunal alterou, sem dúvida alguma, o caminho que vinha trilhando sobre essa matéria”. Ele foi acompanhado por Rosa Maria Pires Weber e Marco Aurélio Mello.⁹²

Sendo assim, apesar dos argumentos do Ministro Luiz Edson Fachin e dos Ministros que o acompanharam, não houve a modulação de efeitos com objetivo de atribuição de reflexos prospectivos, sob afirmação de ausentes os requisitos legais que permitem a referida modulação. Aduzem não ter ocorrido mudança de entendimento, pois primeira vez em que analisada a contribuição instituída pela Lei nº 10.256/01. Monteiro indica que a declaração de constitucionalidade do caso em comento gerou certa insegurança jurídica, por se tratar de uma reversão de jurisprudência mantida e, uma vez que, produtores rurais não se consideravam

⁹⁰ POMPEU, Ana. Por maioria. Supremo rejeita pedidos de modulação sobre validade do Funrural. **CONJUR – Consultor Jurídico** (Blog na Internet). São Paulo, 23 maio 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-23/maioria-supremo-rejeita-pedidos-modulacao-funrural>> Acesso em 28 abr. 2020

⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874 -RS**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Data do julgamento: 23 maio. de 2018.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874-RS**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Data do julgamento: 23 maio. de 2018.

devedores da contribuição do Funrural.⁹³

CONCLUSÃO

Sendo assim, as considerações expostas permitiram concluir que ao lançar mão da modulação de efeitos das suas decisões, o STF prioriza o princípio da segurança jurídica, tendo em vista a segurança jurídica, que, como demonstrado, representa elemento central da noção de Estado de Direito, agindo como um limitador da atuação do interesse público. Dessa maneira, as hipóteses iniciais do trabalho foram confirmadas, notadamente no que concerne à modulação de efeitos, que se apresenta como mecanismo eficaz em favor do contribuinte frente as alterações jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal.

De fato, a realização da segurança jurídica, principalmente no âmbito tributário, consiste em afastar eventuais danos ou prejuízos que seriam causados ao contribuinte. Além disso, se dá ante aos atos praticados pelos três poderes, isto é, pelo Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário, que devem estar de acordo com a lei, frisando a importância do princípio da legalidade.

Nesse sentido, o Poder Judiciário assume um papel fundamental para a ordem jurídica, de modo que eventual modificação da jurisprudência, deve ocorrer da maneira menos impactante possível para o contribuinte e, por isso, chegou-se ao entendimento de que existem mecanismos previstos para que essa atuação ocorra da maneira menos gravosa, como é o caso dos dispositivos da LINDB e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal.

Em suma, a segurança jurídica tem como finalidade primordial resguardar a estabilidade das relações jurídicas, se mostrando a notoriedade do Supremo Tribunal Federal enquanto guardião da Constituição Federal, pois este deve ter uma atuação voltada a amparar valores. Portanto, ao realizar a modulação de efeitos, só deve fazer em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, de forma a respeitar os requisitos previstos na Lei.

⁹³ MONTEIRO, Lálida de Figueiredo. **A participação histórica do Senado Federal no controle concreto de constitucionalidade: o caso do Funrural e a tese da mutação constitucional do Artigo 52, X, da Constituição Federal. 2018. 161 f.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2018, p. 84-97.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. Consequencialismo jurídico: o lugar da análise de consequências em direito e os perigos do ativismo judicial consequencialista. **Revista dos Tribunais**. v. 136, p. 32-57, jun. 2006.

ABBOUD, Georges. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade no direito tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo estado. **Revista de Direito Privado**. v. 51, p. 73-85, jul./set 2012.

ABREU, Livia Dalla Bernardina. **Os efeitos temporais das decisões do supremo tribunal federal no controle de constitucionalidade em matéria tributária: uma proposta de racionalização**. 2017. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito Processual, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, ES, 2017.

ADAMY, Pedro. Modulação de efeitos, risco fiscal e a autoridade da lei orçamentária. **JOTA.info**. Publicado em: 16 nov 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=%2F%2Fwww.jota.info%2Fopinioe-analise%2Fartigos%2Fmodulacao-de-efeitos-risco-fiscal-e-a-autoridade-da-lei-orcamentaria-16112019&fbclid=IwAR3rIAHJ6Q6O-xI7NADeS_v4mMxpZLU-PgzSfcHGLdNADK8i4HjhlUboXc> Acesso em: 21 abr. 2020

AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 74, p. 169-201, maio/jun. 2007. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. v. 2, p. 1149-1188, fev./2011.

ALVIM, Teresa Arruda. Um olhar sobre modulação a partir da lei 13.655/2018. **CONJUR – Consultor Jurídico**. Publicado em: 02 maio 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mai-02/teresa-arruda-alvim-modulacao-olhar-partir-lei-13655>> Acesso em: 03 abr. 2020.

ANDRADE, Fábio Martins de. Algumas questões pendentes em torno do art. 27 da lei 9.868/1999. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 93, p. 111-160, jul./ago 2010.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARBASSA, Sarah Mila. LINDB e modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária. **JOTA.info**. Publicado em: 20 set 2018. Disponível

em:<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/lindb-e-modulacao-dos-efeitos-das-decisoes-em-materia-tributaria-20092018>>Acesso em: 10 abr. 2020

BARBOSA, Ricardo dos Santos; LUCA, Guilherme Domingos de.
Princípio da legalidade tributária: garantia constitucional e tutela do contribuinte.
Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 122, p. 85-98, Maio / Jun. 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Institui a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. Presidência da República. **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.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874 -RS**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Data do julgamento: 23 maio. de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706-PR**. Relatora Ministra Carmén Lúcia Antunes Rocha. Data do julgamento: 15 mar. de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 718.874-RS**. Relator Ministro Luiz Edson Fachin. Data do julgamento: 30 mar. de 2017.

BRITO, Mirella Barro Conceição. Segurança Jurídico-Tributário e Proteção da Confiança do Contribuinte do Estado de Direito. **Direito UNIFACS Debate Virtual**. Salvador, n. 131, maio. 2011.

CÂMARA, Jacintho Arruda. Art. 24 da LINDB - Irretroatividade de nova orientação geral para anular deliberações administrativas. **Revista de Direito Administrativo**. p. 113-134, nov. 2018.

CARVALHO, Márcia Haydée Porto De. Imunidades tributárias: conceito, casos albergados pela Constituição Federal e suas razões fundantes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 106, p. 23-46, set./out. 2012.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos tribunais superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 91, p. 204-249, mar./abr 2010.

COPPI, Nicholas Guedes. **Modificações jurisprudenciais no direito tributário à luz dos princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança**. 2019. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, 2019.

CORREA, Paulo José Machado Corrêa. Determinação temporal dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade e sua disciplina normativa (art. 27 da lei 9.868/1999). **Revista dos Tribunais**. v. 894, p. 49-80, abr. 2010.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

COUTINHO, Daniele do Rocio Formiga. Controle incidental da constitucionalidade das leis no direito brasileiro. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. v. 24, p. 129-148, jul./set.1998. > Acesso em: 09 mar. 2020

FONSECA, Tiago da Silva. **A afirmação da previsibilidade no Direito Tributário**. 2011. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público). Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, 2011.

FREITAS, Vladimir Passos de. Inclusão de dez artigos na LINDB traz importante inovação ao Direito brasileiro. **CONJUR – Consultor Jurídico**. Publicado em: 29 abr. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-29/segunda-leitura-mudancas-lindb-inovam-direito-brasileiro>> [06 abr. 2020](#).

GONÇALVES, Cláudia Maria da Costa. **Direitos Fundamentais Sociais: releitura de uma Constituição Dirigente**. Curitiba: Juruá, 2006.

KITAHARA, Bianca Casale; ARAUJO Flávia Möller David. Controle De Constitucionalidade. **Revista de Processo**. v. 214, p. 325-342, dez. 2012.

LISBOA DA SILVA, Maceno. Modulação temporal de efeitos e o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. **Revista FESDT**. v. 11. nov. 2019.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB - O equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, p. 93-112, nov. 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; GONET BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional: O controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva. 1996.

MONTEIRO, Lálida de Figueiredo. **A participação histórica do Senado Federal no controle concreto de constitucionalidade: o caso do Funrural e a tese da mutação constitucional do Artigo 52, X, da Constituição Federal.** 2018. 161 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, DF, 2018.

MORAES, Guilherme Braga Peña de. **Direito Constitucional: teoria da constituição.** 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MORBIDELLI, Janice Helena Ferreri. O efeito vinculante nas decisões em ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade. **Revista de Processo.** v. 129, p. 81-91, nov. 2005.

OLIVEIRA, Erival da Silva; ARAUJO JUNIOR, Marco Antonio (Coord.); BARROSO, Darlan (Coord.). **Controle de Constitucionalidade.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. E-book.

OLIVEIRA Mirella Bladez Coelho de; SANTOS, Marcelo Rocha dos. A aplicação da LINDB ao contencioso tributário. **JOTA.info.** Publicado em: 04 out. 2018. Disponível em:<<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-aplicacao-da-lindb-aocontencioso-tributario-04102018>> Acesso em: 06 abr. 202

PADILHA, Rodrigo. **Direito Constitucional.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: método, 2020. E-book.

PEIXOTO, Ravi. A modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes: uma análise da sua (im)possibilidade. **Revista de Processo.** v. 246, p. 381-399, ago. 2015. **Doutrinas Essenciais - Novo Processo Civil.** v. 6, 2018.

POMPEU, Ana. Por maioria. Supremo rejeita pedidos de modulação sobre validade do Funrural. **CONJUR – Consultor Jurídico** (Blog na Internet). São Paulo, 23 maio 2018. Disponível em:<<https://www.conjur.com.br/2018-mai-23/maioria-supremo-rejeita-pedidos-modulacao-funrural>> Acesso em 28 abr. 2020

RAFANTE, Vitório. Entenda a modulação de efeitos na decisão do STF sobre o ICMS. **CONJUR – Consultor Jurídico** (Blog na Internet). Publicado em: 22 maio 2021. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2021-mai-22/rafante-modulacao-efeitos-decisao-stf-icms>> Acesso em 24 maio 2021

SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito. **CONJUR – Consultor Jurídico.** Publicado em: 28 set. 2018. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito>> Acesso em: 10 abr. 2020

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. Modulação dos efeitos da decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS e o impacto financeiro nas empresas. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 20, p. 117-135, set./out. 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros, 2011.

SUNDFELD, Carlos Ari. LINDB: Direito Tributário está sujeito à Lei de Introdução reformada. **JOTA.info**. Publicado em: 10 ago. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/lindb-direito-tributario-esta-sujeito-a-lei-de-introducao-reformada-10082018>> Acesso em: 06 abr. 2020

THEODORO JÚNIOR, Humberto. A onda reformista do direito positivo e suas implicações com o princípio da segurança jurídica. **Revista de Processo**, v. 136, p. 32-57, jun. 2006.

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

VAINER, Bruno Ziberman. Aspectos básicos da segurança jurídica. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 56, p. 5-26, jul./set. 2006.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. A modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal em questões tributárias, critérios e fundamentos. **Revista FESDT**. v. 11. nov. 2019.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.