

SEGURANÇA JURÍDICA EM DIREITO TRIBUTÁRIO, MODULAÇÃO DE EFEITOS E O
ARTIGO 927 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (LEI 13.105/2015)

*LEGAL SECURITY IN TAX LAW, MODULATION OF EFFECTS AND ARTICLE 927 OF
THE CODE OF CIVIL PROCEDURE (LAW N. 13.105/2015)*

Jeferson Teodorovicz.¹

Resumo: O presente trabalho busca compreender a modulação de efeitos em matéria tributária em relação ao sobreprincípio da segurança jurídica. A previsão legislativa da modulação de efeitos, antes primordialmente ligada ao controle concentrado de constitucionalidade, passa a ser gradualmente reconhecida no controle difuso, sobretudo em alteração de jurisprudência dominante e em sede de recursos repetitivos, passando também a ser incorporado no art.927, parágrafo 3^a do Novo CPC (Lei 13.105/2015). O estudo verificou, partindo de revisão bibliográfica, que os primeiros – e importantes – impactos dessa nova realidade legislativa já podem ser observados na realidade doutrinária e jurisprudencial brasileira.

Palavras-chave: Modulação de efeitos. Direito tributário. Art. 927. Código de Processo Civil.

Abstract: The present work seeks to understand the modulation of tax effects in relation to the overprinciple of legal certainty. Legislative prediction of the modulation of effects, previously primarily linked to the concentrated control of constitutionality, is gradually recognized in diffuse control, especially in a change in dominant jurisprudence and in repetitive appeals, and is also incorporated in art. 3 of the New CPC (Law 13,105 / 2015). The study verified, starting from a bibliographical review, that the first - and important - impacts of this new legislative reality can already be observed in Brazilian doctrinal and jurisprudential reality.

Keywords: Effects modulation. Tax law. Art. 927. Code of Civil Procedure.

1 INTRODUÇÃO

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUC-PR. Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Advogado. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado) em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB. Professor Substituto de Direito Empresarial, Direito Tributário e Direito Internacional Privado da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Professor de Direito Tributário da Unidombosco (licenciado) e da Uninter.

Artigo recebido em 02/04/2019 e aprovado para publicação em 15/12/2020.

O presente artigo busca apresentar breves delineamentos sobre alguns aspectos trazidos pelo Novo Código de Processo Civil (Lei 13.105/2015), em seus respectivos efeitos em matéria tributária.

Em verdade, o objeto deste trabalho busca pautar-se no instituto da modulação de efeitos em decisões judiciais, que recentemente foram objeto de importante adição no Código de Processo Civil de 2015, ao inserir o art.927, parágrafo 3^a, que dispõe: “§ 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”.

Contudo, embora relevante, a inserção do parágrafo 3^a do art. 927 consagra tendência legislativa, doutrinária e jurisprudencial gradualmente sedimentada, incluindo-se em matéria tributária, ao dispor sobre a modulação de efeitos em decisões judiciais. Inova em alguns aspectos, embora se baseie diretamente na experiência legislativa, doutrinária e jurisprudencial precedente (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Por esse motivo, o trabalho buscará: 1) apresentar linhas preliminares sobre a segurança jurídica em matéria tributária; 2) analisar a modulação de efeitos trazida em sede de controle concentrado, inclusive em casos de alteração de jurisprudência dominante, já que inspiração direta para a modulação de efeitos prevista no art.927, parágrafo 3^a; 3) refletir sobre a modulação de efeitos trazida pelo art.927, parágrafo 3^a, que, embora inspirado em experiência legislativa precedente, apresenta algumas pontuais distinções.

2 ALGUMAS NOTAS SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA E O CONSEQUENCIALISMO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Primeiramente, não se pode dizer que o estudo e a atenção à problemática do princípio da segurança jurídica em matéria tributária encontrem-se ainda esgotados, como se pode observar nas obras de Paulo de Barros Carvalho (2011, p.198-200), Misabel Derzi (2009, p.159), Roque Carrazza (1996, p. 463-464), Heleno Taveira Tôres (2011, p. 15 e ss) e Humberto Ávila (2011a, p. 113 e ss), todas tocando diretamente a problemática da segurança em matéria tributária.

Considerando a existência de diversas acepções e sentidos possíveis que a segurança jurídica implica, prefere Humberto Ávila conceituá-la como

(...) uma norma princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro. (ÁVILA, 2011a, p. 682)

O conceito de segurança jurídico-tributária não difere do conceito geral de segurança jurídica, apenas enfatiza e realça o caráter eminentemente protetor que a segurança assume nesse âmbito normativo, em virtude da existência de normas tributárias que instituem uma perspectiva defensiva dos direitos fundamentais dos contribuintes, porém em equilíbrio com uma moderada atuação estatal no exercício do poder de tributar.

Logo, a segurança jurídica, possuindo status de princípio que fundamenta diversos outros, enquanto princípio geral ou sobreprincípio, reflete-se em todos os meandros do ordenamento jurídico. No que tange ao direito tributário, não poderia ser diferente, como é o caso da legalidade genérica e tributária, da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade tributária, da vedação do efeito confiscatório, da tipicidade em matéria tributária, etc. Princípios esses que encontram fundamento na segurança jurídica².

A segurança jurídica encontra-se prevista já no preâmbulo da Constituição Federal, relacionando o Estado Democrático destinado a assegurar o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, dentre outros valores ínsitos ao Estado Brasileiro. E o *caput* do art. 5.º, da CF/1988, reforça o reconhecimento do direito fundamental à segurança, ou seja, que essa segurança seja garantia do cidadão brasileiro e aos estrangeiros residentes no país.

É interessante notar que, no direito tributário, em razão de suas peculiaridades, próprias da legalidade, irretroatividade e anterioridade, assim como da demarcação de competência e das demais limitações ao poder de tributar (CARRAZZA, 1996, p. 463-464),

² Conforme reforça Humberto Ávila, no título relativo aos direitos e garantias fundamentais, previstos no art. 5.º, *caput*, não se prevê apenas o direito fundamental à segurança, mas também se fixam uma série de “garantias”, instrumentos assecuratórios destinados a garantir esses direitos. A Constituição Federal, nesse sentido, estabelece diferentes garantias e limitações ao exercício do poder estatal, que são tradicionalmente compreendidas enquanto frações ou elementos parciais do princípio da segurança jurídica e, nesse contexto, recordam-se o princípio da legalidade, previsto no art. 5.º, II e no art. 150, I, o princípio da irretroatividade (art. 150, III, *a*), e o princípio da anterioridade (art. 150, III, *b*), todos enquanto elementos que compõem a ideia geral de segurança jurídica ínsita ao ordenamento jurídico (ÁVILA, 2011a, p.34).

fortalece-se o ideal de segurança jurídica diante da tributação, o que, sem dúvida, não ocorre por acaso, pois, como alerta Misabel Derzi, no direito tributário, a segurança é fortalecida em sua máxima intensidade (DERZI, 2009, p. 159).

Contudo, Klaus Tipke e Joachim Lang, transportando a importância do princípio da segurança jurídica para o ordenamento jurídico alemão, questionando qualquer possibilidade de alteração retroativa dos efeitos tributários em decisões ou normas prejudiciais ao contribuinte, destacam que no direito tributário

(...) a segurança jurídica é intensamente prejudicada especialmente quando leis são revogadas ou modificadas agravando para o futuro; o sujeito passivo planeja com base em uma determinada situação jurídica. Essa situação jurídica é afastada ou tão essencialmente alterada que o motivo e a finalidade do planejamento tornam-se caducos. (TIPKE; LANG, 2009, p.245 e ss)

A preocupação formulada pelos autores germânicos tem aplicação ao problema a ser analisado na sequência, e mostra a oportunidade de se ponderar, em certos casos, sobre a necessidade de efeitos *ex tunc*, refletindo-se mais detidamente sobre a chamada “modulação de efeitos”, especialmente em matéria tributária (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Por outro lado, traz-se à tona a oportuna lição de Humberto Ávila, que prenuncia como características do Sistema Tributário Nacional a delimitação exaustiva na Constituição, bem como a abertura do sistema. Essa abertura sistemática reflete a abertura inerente aos próprios direitos e garantias fundamentais (ÁVILA, 2002, p.107-109).

É no contexto peculiar do Direito Tributário, em que a segurança jurídica se plasma por diferentes dispositivos legais e constitucionais, que se discute justamente a possibilidade de modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade, seja oriunda do controle concentrado, ou em sede de controle judicial difuso de primeiro grau ou de segundo grau que, por sua vez, conecta-se, de certa forma, ao processo de “judicialização da política”, conforme a lição de Ricardo Lobo Torres.

A judicialização da política, segundo Torres, liga-se ao fenômeno denominado “consequencialismo” (TORRES, 2016, p. 129-131; TORRES, 2010, p.434-469) ou “consequencialismo decisório”, referente a decisões judiciais no âmbito do controle concentrado.

Na lição de Heleno Taveira Tôrres, a literatura brasileira, influenciada pelo Common Law de países de tradição anglo-saxônica, passou a utilizar a expressão “consequencialismo

jurídico”, para referir-se à “(...) possibilidade de acomodação do julgamento de certa matéria com exame das questões materiais e repercussões concretas, com vistas a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade” (TÔRRES, 2012, p. 01 e ss).

Ricardo Lobo Torres foi, sem dúvida, um dos maiores cultores do consequencialismo no âmbito do Direito. Para Torres, a modulação de efeitos em sede de controle concentrado do Supremo Tribunal Federal é reflexo direto do “consequencialismo”.

Por isso, para Ricardo Lobo Torres, o

(...) argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial – boas ou más – no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias”, cujos fundamentos estariam previstos no próprio sistema jurídico, já que (...) está ligado ao Estado Ponderador e se baseia nos valores e princípios. (TORRES, 2016, p. 129-131)

A propósito de se discutir a modulação de efeitos em matéria de controle de constitucionalidade, não se pode negar que o consequencialismo decisório, que encontra origens anglo-saxônicas da Common Law, é um dos principais fatores que favoreceram o gradual reconhecimento, inclusive legislativo, da modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Porém, evidentemente, a averiguação dos efeitos ou das consequências trazidas por modificações de jurisprudência também deve ser realizada conforme o princípio da segurança jurídica. Assim, o consequencialismo encontra na modulação de efeitos em decisões de controle concentrado ou difuso ainda amplo campo para desenvolvimento, inclusive no Direito Público, já que, para Ricardo Lobo Torres,

(...) a superação dos precedentes exige a formulação de sólida jurisprudência contrastante e deve se fundar em argumentos vinculados à boa-fé e à proteção da confiança do cidadão, sopesados com os princípios da igualdade, da responsabilidade e do excepcional interesse social e econômico. Se assim não acontecer, cresce o consequencialismo às avessas. (TORRES, 2016, p. 160)

Portanto, o consequencialismo aduzido por Ricardo Lobo Torres tem direta conexão com a modulação de efeitos.

Não se pode deixar de considerar também que o consequencialismo jurídico foi inserido expressamente na mais recente alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro pela Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, que, por sua vez introduziu os artigos 20

a 30. Desses novos artigos, o artigo 20 e 21, especificamente, trazem a regulamentação jurídica do consequencialismo jurídico no direito brasileiro.

Nesse sentido, dispõe o Art. 20: “Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”. No mesmo passo caminha o caput do art. 21: “A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas”.

Pode-se ver que o legislador brasileiro, ao introduzir tais dispositivos na LINDB, busca elevar o consequencialismo e o pragmatismo, oriundos da Common Law, para o Direito Brasileiro (FILHO, 2018, p. 13-41; MENDONÇA, 2018, p. 43-61). Não obstante, embora tais reflexos sejam de grande relevância para o Direito Brasileiro, nesse trabalho, não serão dedicadas mais linhas às inovações da LINDB ligadas ao consequencialismo jurídico no Brasil, pois se entende que tal problemática merece análise específica.

Naturalmente, o reconhecimento e o fortalecimento do fenômeno consequencialista na realidade jurídica brasileira não significa ignorar que eventuais reflexos tributários surgidos nesse contexto devem também atender às premissas da segurança jurídica. É justamente essa a linha de raciocínio que orienta a presente investigação, conforme se observará nas linhas seguintes.

3 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM DECISÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO CONTROLE CONCENTRADO E OUTRAS HIPÓTESES DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

Embora a regra geral seja a fixação de efeitos *erga omnes* e *ex tunc* às decisões de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato, o sistema jurisdicional do controle de constitucionalidade brasileiro sofreu, nos últimos anos, importantes alterações, que modificaram em parte o regime jurídico constitucional – e infraconstitucional – que o sedimenta (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Inicialmente, a possibilidade de modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade, sejam oriundas do controle concentrado, ou em sede de controle judicial difuso de primeiro grau ou de segundo grau, liga-se, de certa forma, ao processo de “judicialização da política”, elevado por Ricardo Lobo Torres, que, por sua vez, conecta-o

ao chamado “consequencialismo”,³ especialmente no âmbito de decisões judiciais em sede de controle concentrado, com particular atenção à modulação de efeitos em decisões das Cortes Superiores.

Evidentemente, os efeitos ou consequências das modificações de jurisprudência também devem ser observados conforme o princípio da segurança jurídica. Assim, o consequencialismo encontra na modulação de efeitos em decisões de controle concentrado ou difuso ainda amplo campo para desenvolvimento, especialmente no direito tributário, isso também porque, para Ricardo Lobo Torres,

(...) a superação dos precedentes exige a formulação de sólida jurisprudência contrastante e deve se fundar em argumentos vinculados à boa-fé e à proteção da confiança do cidadão, sopesados com os princípios da igualdade, da responsabilidade e do excepcional interesse social e econômico. Se assim não acontecer, cresce o consequencialismo às avessas. (TORRES, 2016, p. 160)

Portanto, o consequencialismo aduzido por Ricardo Lobo Torres tem direta conexão com a modulação de efeitos, e seus reflexos tributários devem também atender às premissas da segurança jurídica, essa que deve ser ponderada em estudos relacionados ao consequencialismo, especialmente em matéria tributária (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Destarte, o princípio da segurança jurídica também deve ser elevado em discussões acerca da modulação de efeitos em matéria tributária, determinando inclusive sua gradual previsão legislativa, e seu sopesamento – e limitações ou restrições – em face do próprio Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

No âmbito infraconstitucional, duas leis foram determinantes para a alteração dos efeitos de decisões de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato. Em primeiro lugar, a Lei 9.868/1999, que disciplina o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o STF. Em segundo lugar, a Lei 9.882, de 1999, que fixa o processo de julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental,

³ A modulação de efeitos em sede de controle concentrado do Supremo Tribunal Federal é reflexo direto do fenômeno denominado por Ricardo Lobo Torres como “consequencialismo”, para quem o “(...) argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial – boas ou más – no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias”, cujos fundamentos estariam previstos no próprio sistema jurídico, já que “(...) está ligado ao Estado Ponderador e se baseia nos valores e princípios” (TORRES, 2016, p. 129-131).

fundamentado no § 1.º do art. 102, da CF/1988. Essas duas leis alteraram a interpretação quanto à automática eficácia *ex tunc* de decisões proferidas nessas duas ações.

A partir das leis supracitadas, qualquer decisão em sede de ação direta de inconstitucionalidade, ou em ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental, pode ter seus efeitos restringidos, flexibilizados, modulados, ou, em outras palavras, apresentando eficácia *ex nunc* (daqui para frente), com fundamento em hipóteses legalmente previstas (BARROSO, 2006, p. 187 e ss). Logo, as referidas Leis autorizam a concessão de efeitos prospectivos em decisões versadas sobre inconstitucionalidade pelo STF (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.185-187).

O “dimensionamento temporal dos efeitos”, ou a modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade das decisões prolatadas pelo STF, “(...) consiste na prerrogativa atribuída por lei ao Supremo Tribunal Federal de estipular as condições de eficácia de suas decisões” (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.185-187).

A modulação dos efeitos em decisões prolatadas pelo STF tem por fundamento dois dispositivos legais, conforme se observa, primeiramente, no enunciado do art. 27 da Lei 9.868/1999:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999)

Por sua vez, o enunciado do art. 11 da Lei 9.882/1999 também abriu a possibilidade de modulação ou “flexibilização” dos efeitos em decisões do STF prolatadas no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental:

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999)

Em outras palavras, abriu-se expresso permissivo legal para que as decisões emanadas pelo STF, ordinariamente com efeitos *ex tunc*, sejam flexibilizadas, moduladas, restringidas ou limitadas de acordo com determinadas circunstâncias (BARROSO, 2006, p.187 e ss).

Não é, porém, qualquer situação que viabiliza a modulação dos efeitos das decisões pelo STF, e nem pode esse egrégio tribunal superior utilizar essa técnica decisória indiscriminadamente. Dois requisitos legais são necessários para autorizar a modulação de efeitos: (a) razões de segurança jurídica; (b) excepcional interesse social.

Não é preciso que os dois requisitos sejam cumulados para autorizar a modulação de efeitos. Basta que um dos requisitos acima seja cumprido, e o STF poderá lançar mão desse instrumento para restringir os efeitos da decisão.

A partir da interpretação literal dos supracitados dispositivos legais, *a priori*, seria possível antecipar que a modulação de efeitos do STF pode ser invocada no âmbito restrito das seguintes decisões: (i) decisão que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo STF (art. 27 da Lei 9.868/1999); (ii) decisão que declare inconstitucionalidade de ato normativo ou lei em processo de arguição de descumprimento de preceito federal (art. 11 da Lei 9.882/1999).

Em outras palavras, os efeitos no tempo serão *ex tunc* (retroativos), mas o STF tem a prerrogativa de, fundamentado pela segurança jurídica ou excepcional interesse social, limitar ou restringir os efeitos da decisão, ou seja, poderá decidir no sentido de que essa somente produza efeitos a partir do trânsito em julgado ou de outro momento futuro a ser fixado. Nessa esteira, ambas as leis citadas fixaram como requisito formal da aprovação da modulação de efeitos o *quorum* de dois terços dos membros do STF (BARROSO, 2006, p. 187 e ss).

Nesse mesmo sentido é a posição de Robson Maia Lins, que, interpretando o enunciado do art. 27 da Lei 9.868/1999, evidencia as seguintes possibilidades: (i) existindo razão de segurança jurídica; ou (ii) existindo excepcional interesse social; e (iii) alcançada a maioria de dois terços dos membros, poderá o STF restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou fixar outro momento a partir do trânsito em julgado para que a declaração de inconstitucionalidade gere efeitos. Assim: "(...) os dois primeiros requisitos são alternativos; o terceiro é cumulativo com um dos dois primeiros" (LINS, 2004, p. 183).

James Marins explica ainda que a modulação de efeitos poderá ser configurada em duas hipóteses, quais sejam: *modulação material* ou *modulação temporal*, conforme as questões de segurança jurídica ou excepcional interesse social em jogo. Assevera, entretanto, que a hipótese mais comum é a restrição temporal, que ocorre com a fixação de eficácia *ex nunc* à decisão declaratória, deixando, na opinião do autor, de ser

(...) propriamente declaratória de inconstitucionalidade – pois que a declaração é forçosamente *ex tunc* – para, na prática, operar autênticos efeitos constitutivos da inconstitucionalidade, ou seja, constitui nova realidade jurídica a partir da publicação do reconhecimento da inconstitucionalidade. (MARINS, 2012, p.742 e ss; MARINS, 2016, p. 724-726)

Robson Maia Lins, em outro passo, ressalta que a modulação dos efeitos para o controle abstrato somente poderia ser autorizada se verificados casos específicos, ou seja, se há resquícios da teoria da nulidade *ab initio* da norma declarada inconstitucional. Por esse motivo, via de regra, todos os efeitos devem ser retirados da ordem jurídica, a não ser que haja excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica. Para o autor, por outro lado, não se deve compreender que não sendo alcançados os requisitos previstos no art. 27 da Lei 9.868/1999, a norma seria automaticamente retirada do ordenamento jurídico, pois, a dicção do art. 27 da Lei em foco não prescreve tudo da retirada dos efeitos da norma declarada inconstitucional, existindo outros limites impostos pela CF/1988, e no próprio ordenamento jurídico, que condicionam os efeitos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de norma, e nesse rol se incluem o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Assim:

presentes uma dessas formas de preclusão, que têm o condão de estabilizar direitos subjetivos, mesmo que ausente algum daqueles requisitos exigidos pelo art. 27 da referida lei, não poderá o STF com a decisão de inconstitucionalidade simplesmente “limpar” o sistema jurídico. (LINS, 2004, p. 183 e ss)

Nesse contexto, contrariando a opinião de Moreira Alves, que teria defendido expressamente que a validade de uma lei declarada inconstitucional representaria uma ruptura com o princípio da supremacia da constituição, entendeu que o não reconhecimento de validade de uma norma jurídica que tenha sido declarada inconstitucional, porém implicando na manutenção de efeitos jurídicos diante do ordenamento jurídico, quando presentes certas razões de natureza constitucional, a exemplo do ato jurídico perfeito, do direito adquirido ou da coisa julgada, seria, em verdade, um “imperativo” do próprio princípio da segurança jurídica (LINS, 2004, p. 186; BARROSO, 2006, p. 187 e ss).

James Marins, em semelhante sentido, fundamenta que, embora a regra geral seja que os efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade sejam geralmente *ex tunc*, em algumas situações, pode ocorrer também eficácia *ex nunc* da decisão que declara a inconstitucionalidade em controle difuso, em sede de recurso extraordinário.

Para o autor,

(...) se durante o período que medeia entre o ingresso da norma inconstitucional no sistema e a declaração definitiva de inconstitucionalidade a eficácia da norma não foi suspensa por meio de medida liminar na respectiva ação com eficácia *erga omnes*, esse efeito axiomático que conduz à necessidade de restauração fático-jurídica poderá atingir – em incomensurável fenômeno de retroação – milhões de relações jurídicas tributárias ocorridas sucessivamente. Muitas vezes estas relações jurídicas estarão compreendidas em dilargado período de tempo, já que amiúde a declaração definitiva de inconstitucionalidade somente ocorre muitos anos depois da publicação da lei inconstitucional, gerando com isso situações de grave insegurança jurídica ou de excepcional interesse social. (MARINS, 2012, p. 742 e ss)

Para Marins, outra situação que enseja a modulação de efeitos ocorre quando o STF, no bojo de ação direta de inconstitucionalidade, concede medida liminar com eficácia geral suspensiva dos efeitos da norma supostamente inconstitucional. Porém, pode ocorrer também que, no final do trâmite processual, depois de considerável período em que a norma foi provisoriamente declarada ineficaz, acaba deixando de confirmar a decisão originalmente prolatada para considerá-la constitucional (MARINS, 2012, p. 742 e ss).

Nesses casos, defende o autor que, caso seja identificado grave risco à segurança jurídica ou por motivos de excepcional interesse social, mesmo no bojo de ação declaratória de constitucionalidade, há espaço para ser aplicada a modulação dos efeitos, pois, "(...) toda declaração de inconstitucionalidade – e muitas vezes até a declaração de constitucionalidade – gera efeitos exponenciais" (MARINS, 2012, p. 742 e ss).

Assim, pode-se perceber que a literatura especializada, a despeito da previsão legislativa ligada especificamente ao controle concentrado de constitucionalidade, em ações diretas de inconstitucionalidade, já tendia a flexibilizar o uso da modulação de efeitos, especialmente tomando como referência aos imperativos da segurança jurídica e excepcional interesse social, com o intuito de proteger o contribuinte potencialmente lesado em tais circunstâncias.

4 A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO DE EFEITOS EM ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE NA INTERPRETAÇÃO DA LITERATURA ESPECIALIZADA

Conforme explica James Marins, o instituto da modulação de efeitos não se restringe ao controle concentrado de constitucionalidade, já que

(...) a aplicabilidade dessa regra não está limitada às declarações de inconstitucionalidade ocorridas no bojo de ações diretas (controle concentrado), de modo que também podem ser alvo de modulação eficaz as declarações de inconstitucionalidade ocorridas em sede de recurso extraordinário (controle difuso). (MARINS, 2012, p. 742 e ss)

Além disso, a doutrina (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260) tem proclamado a possibilidade de modulação de efeitos em casos de alteração de jurisprudência dominante, defendendo que a mudança de jurisprudência dominante é fundamento suficiente para autorizar a modulação dos efeitos, prescindindo, inclusive, em sede de controle abstrato, do *quorum* especial previsto para ADINs e ADPFs.

Reporta-se oportuno também destacar a posição de Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2006, p.358-372), para quem a possibilidade de divergência entre os julgados, entre os tribunais ou entre os órgãos fracionários de um mesmo tribunal é um fator que provoca insegurança jurídica no jurisdicionado, afetando a sua confiança na manutenção da estabilidade do ordenamento. Logo, visando atenuar os efeitos gerados por tal possibilidade, o próprio sistema cria técnicas, mecanismos para uniformizar e consolidar a jurisprudência, diminuindo ou eliminando a hipótese de surgimento de divergências entre os órgãos julgadores. Assim, no ordenamento jurídico brasileiro foram previstos o incidente de uniformização (art. 476 e ss., do CPC/1973 e atualmente previsto no art. 926 e ss., do CPC/2015) e também a súmula com efeito vinculante (art. 103-A, da CF/1988) para evitar, segundo o autor, insegurança gerada na oscilação da jurisprudência, concedendo um sentido geral de orientação.

Especializando a problemática para a seara tributária, atesta o autor que tal possibilidade de mudança gera grande instabilidade para o contribuinte, afetando sua faculdade de prever os efeitos jurídicos dos seus comportamentos e reduzindo a possibilidade de planejamento de sua atividade econômica. E ainda reforça:

(...) como não é possível impedir a alteração jurisprudencial, mesmo aquela já sedimentada, pois isso equivaleria a um engessamento dos tribunais, inconcebível no sistema continental europeu, o problema que se põe é justamente o de fixar limites a tais modificações. Sem dúvidas que estas atingem a segurança, como afirmado anteriormente, mas uma segurança absoluta em face do Poder Judiciário é de alcance impossível, pois a decisão judicial é produto da interpretação, processo de caráter eminentemente subjetivo, no qual ingressam vários ingredientes, inclusive a ideologia do intérprete. (PIMENTA, 2006, p.358-372)

Logo, justifica-se a busca por um critério para tentar a harmonização entre segurança jurídica, proteção da confiança e modificação jurisprudencial. Nesse sentido, o autor inclusive

reforça que, para hipóteses em que esteja em discussão nova orientação jurisprudencial, gravosa ao contribuinte, não haverá de ser aplicada aos processos judiciais ainda em andamento, mas apenas dali em diante (PIMENTA, 2006, p. 358-372).

Complementarmente, em caso de mudança de jurisprudência constitucional, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2006, p. 358-372) elenca uma série de possibilidades, já que no controle concentrado à CF é possível ao STF modificar posicionamento acerca de constitucionalidade de determinada lei, passando a tê-la como inconstitucional. Nessa hipótese, se a decisão admite efeitos prospectivos, para o contribuinte não haverá problema algum, pois a segurança jurídica será assegurada na medida em que as situações jurídicas já consolidadas serão preservadas.

Por outro lado, em caso de eficácia retroativa da decisão, duas possibilidades surgem: se a norma atribuir ao contribuinte alguma vantagem tributária (isenção, por exemplo) as consequências jurídicas decorrentes da invalidação só serão admitidas *pro futuro*, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica. Contudo, se não houver prejuízo ao contribuinte, os efeitos poderão ser retroagidos, lembrando da impossibilidade jurídica de ocorrer declaração de inconstitucionalidade seguida por mudança jurisprudencial destinada a reconhecer sua constitucionalidade, pois a decisão de inconstitucionalidade importa em invalidação da norma retirando-a do sistema, não havendo sentido em afirmar eficácia declaratória da invalidade e constitutivo-negativa de eficácia. Ademais, o autor reforça que existem ainda duas hipóteses em sede de controle abstrato que merecem ser lembradas, especificamente relacionadas com a medida liminar, que é provimento em sede de ADIN, mas que apenas afasta a vigência, bem como a questão da eficácia da lei ou da norma impugnada.

A primeira situação refere-se à concessão do provimento de urgência com o posterior julgamento da improcedência do pedido. É possível, por exemplo, que a Corte conceda a medida liminar afastando a vigência de norma instituidora de tributo e, posteriormente, altere esse entendimento, julgando o pedido improcedente.

Para Pimenta, nesse caso, o fisco não poderia exigir tributo relativo ao período em que a norma estava com sua vigência suspensa, ou seja, no momento em que os contribuintes estavam beneficiados pelo deferimento da liminar, pois se aplica o dispositivo do art. 146 do

CTN,⁴ que veicula o princípio da segurança jurídica à vedação de cobrança do tributo relativo ao período mencionado.

Em situação oposta, com decisão denegatória da medida liminar seguida pelo julgamento de procedência do pedido, não poderá burlar a segurança jurídica, pois o afastamento, em caráter provisório, da alegação de inconstitucionalidade da lei não gera para o contribuinte qualquer situação de vantagem nem de confiança. Ainda, Pimenta (2006, p. 358-372) recorda outra situação, relativa à reconstituição constitucional estabelecida no art. 11, § 2.º da Lei 9.868/1999, e já amplamente admitida na jurisprudência do STF, onde se entendeu que a concessão da medida liminar e o julgamento definitivo de pronúncia da inconstitucionalidade importam na restauração da vigência da norma revogada pela norma declarada inconstitucional. Quando houver imposição de ônus ao contribuinte diante da norma reconstituída, tendo em vista os princípios jurídicos já mencionados, os efeitos produzidos pela norma inconstitucional deverão necessariamente ser respeitados.

Na esteira da doutrina de James Marins (2012, p. 742 e ss), concorda Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2006, p. 358-372) que, em situações em que ocorre controle difuso, com efeitos *inter partes*, retira-se a presunção de constitucionalidade da norma, gerando no contribuinte sentimento de confiança quanto à inconstitucionalidade da lei. Nesse sentido, Pimenta (2006, p. 358-372) questiona a solução possível em caso de mudança de jurisprudência pacificada, produzida, em julgamento de recurso extraordinário, por exemplo. Assim, tudo dependerá do conteúdo do novo critério jurisprudencial e do tipo de texto normativo objeto de interpretação, reforçando que os mesmos problemas supra analisados poderão ser analogamente aplicados aos casos de controle difuso, adotando-se como premissa básica de proteção à confiança embasada na segurança jurídica. É também possível a alteração, no julgamento de recurso extraordinário, de entendimento manifestado pelo STF em controle abstrato, e tal alteração evidentemente poderá repercutir em situações jurídicas de que é titular o contribuinte.

Nesses casos, como regra geral,

(...) não será admitida a retroatividade gravosa para o sujeito que, em sede de controle abstrato, apresenta efeito vinculante (art. 102, § 2.º, da CF/1988), e

⁴ *In verbis*: “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

orientou sua conduta pelos parâmetros fixados no provimento jurisdicional, confiando na manutenção desse entendimento. (PIMENTA, 2006, p. 358-372)

Conclusões assemelhadas do autor podem ser visualizadas nas hipóteses de vedação da retroatividade prejudicial ao contribuinte em cancelamento e revisão de Súmula de Efeito Vinculante, além de modificação jurisprudencial em órgãos julgadores do Contencioso Administrativo, hipóteses em que se reproduzem semelhantes considerações às já citadas (PIMENTA, 2006, p. 358-372).

Portanto, a modulação de efeitos não se restringe em hipótese alguma aos casos trazidos pelas Leis 9.868/1999 e 9.882/1999, alcançando um leque maior de possibilidades (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260), sempre tendo em vista a segurança jurídica, que se reflete na estabilidade e continuidade das relações jurídicas e na proteção da confiança, inclusive em matéria tributária.

5 MODULAÇÃO DE EFEITOS EM DECISÕES QUE SE PRONUNCIAM ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE – OU NÃO – DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS

A modulação de efeitos, enquanto instituto destinado a preservar a segurança jurídica e o relevante interesse público, não se direciona, em matéria tributária, a apenas um dos polos da relação tributária. Logo, devem ser observadas as peculiaridades tanto quanto correspondente aos interesses do contribuinte, assim como dos interesses do Fisco ou da Fazenda Pública.

A consideração – ou a negação - da modulação de efeitos, enquanto instituto destinado a preservar a segurança jurídica e o relevante interesse público, não se direciona, em matéria tributária, a apenas um dos polos da relação tributária. Logo, devem ser observadas as peculiaridades tanto quanto correspondente aos interesses do contribuinte, assim como aos interesses do Fisco ou da Fazenda Pública, quando legítimas suas pretensões (TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

O Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da FGV-SP, nessa linha, realizou interessante pesquisa, divulgada pelo coordenador do Núcleo, Eurico Diniz de Santi, a respeito da proporção de modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade pelo STF. Segundo Eurico Diniz de Santi, em todas as declarações de inconstitucionalidade de norma de incidência tributária negou-se a modulação de efeitos *ex nunc*, permitindo-se a proteção do princípio da legalidade tributária, já que se permitiu a repetição do indébito

tributário *ex tunc*, até os prazos legalmente estabelecidos de decadência e prescrição em matéria tributária (SANTI, 2014, p. 01 e ss).

Assim, respeitou-se a segurança jurídica, e outros princípios decorrentes, a exemplo da própria legalidade, nos seguintes casos julgados pelo STF: a) empréstimo compulsório sobre veículos; b) FINSOCIAL; c) progressividade do IPTU; d) ICMS importação de pessoas físicas; e) ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS; f) Funrural (SANTI, 2014, p. 01 e ss).

Em outro retrospecto, foram pesquisados também casos em que a declaração de constitucionalidade da norma tributária foi reconhecida pelo STF, isto é, quando o Fisco sagrou-se vencedor. Nesses casos, foi igualmente negado o pedido de modulação dos efeitos contra o contribuinte, decidindo-se que o tributo declarado constitucional deve ser exigido *ex tunc*.

Nesse contexto, a pesquisa analisou os seguintes julgados que tiveram declaração de constitucionalidade reconhecida, porém ser ter efeitos modulados: a) FINSOCIAL sobre receita bruta de prestadoras de serviço (a modulação não foi objeto de decisão); b) Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados; c) COFINS sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada (SANTI, 2014, p. 01 e ss).

Para Eurico Diniz de Santi, a jurisprudência do STF sobre controle de constitucionalidade de lei instituidora de tributo declarada inconstitucional sinalizou atenção especial à proteção do princípio da legalidade tributária e da interpretação conforme a Constituição, garantindo eficácia *ex tunc*. Já no caso de declaração de constitucionalidade de leis instituidoras de tributo, ou seja, quando o Fisco venceu a demanda, igualmente, em todas as decisões analisadas, assegurou-se eficácia *ex tunc* (SANTI, 2014, p. 01 e ss).

As conclusões de Santi merecem também ser refletidas à luz de outros precedentes (ainda que não necessariamente referentes à matéria tributária) do STF relativos aos efeitos prospectivos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, ou seja, que declaram a aplicação de efeitos *ex nunc*, superando efeitos retroativos para preservar a segurança jurídica, tornando intangível o direito que já nasceu, garantindo assim efeitos prospectivos (TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Nota-se que, em certos casos, há inclusive a consideração dos efeitos políticos negativos (sobretudo sob a perspectiva do prejuízo às finanças governamentais) que determinadas decisões acarretariam.

Igualmente, colecionam-se uma gama de precedentes do STF relativos aos efeitos prospectivos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ou seja, declaram a aplicação de efeitos *ex nunc* superando efeitos retroativos para preservar a segurança jurídica, tornando intangível o direito que já nasceu, para efeitos prospectivos, também abordados por Ives Gandra Martins, Marilene Talarico Martins Rodrigues (2007, p.185-187) e James Marins (2012, p. 742 e ss), a exemplo do RE 105.789/MG (2.^a T.), e do RE 122.202-6/MG, recordando que, em ambos os casos supracitados, se não fossem adotados os efeitos *ex nunc*, ocorreriam inequívocas repercussões negativas para as partes.

Na primeira situação (RE 197.917-8/SP, rel. Min. Maurício Corrêa), discutiu-se a garantia de irredutibilidade de vencimentos ao magistrado, sendo que nova qualificação por tempo de serviço depois de averbado e de ter produzido efeitos pecuniários em favor do magistrado, tangenciava-se à garantia constitucional da irredutibilidade de vencimentos, que torna intangível o direito que já nasceu e não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas que suportam o seu cargo. Assim, garantiu-se, por decisão de inconstitucionalidade, a eficácia prospectiva (efeitos *ex nunc*) dos efeitos da nova qualificação de tempo de serviço, viabilizando a preservação do período em que o magistrado se via protegido por regime mais favorável.

Conforme apresentou o Relator:

(...) a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados garante, sobretudo, o direito que já nasceu, e que não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas dos que suportam o seu cargo. Daí por que tal garantia supera o efeito 'ex tunc' da declaração de constitucionalidade da norma, pois a averbação não se deu apenas para os efeitos de aposentadoria e disponibilidade, como previa o dispositivo da Constituição do Estado, mas para o de adição de vantagem pecuniária genérica por cada quinquênio de permanência do cargo. À luz dessas considerações, conheço do recurso e lhe dou provimento, para conceder o mandado de segurança. É o meu voto (RTJ, n. 118, outubro/1986, p. 300-302)". (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.189-193)

Outro caso interessante foi o RE 122.202-6/MG, tendo por Relator o Ministro Francisco Rezek, discutindo-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em tese pelo STF, sob a alegação do direito adquirido. Nesse caso, o acórdão prestigiou lei estadual à revelia da declaração de inconstitucionalidade desta lei pelo STF, subsistindo o pagamento

de gratificação mesmo após a decisão *erga omnes* da Corte. Nesse sentido, a Jurisprudência do STF já se orientou no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não deveria ser devolvida "(...) no período de validade inquestionada na lei de origem, mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade" (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.189-193).

Nesse caso em específico, a decisão contrária ao Estado de Minas Gerais, em sede de recurso extraordinário, obrigaria a Fazenda Pública Estadual a repetir todos os valores indevidamente arrecadados dentro do prazo decadencial, acaso se utilizasse a regra geral dos efeitos de decisões de inconstitucionalidade (*ex tunc*). Por isso, levando-se em conta o relevante interesse público (secundário) da Fazenda Pública, acarretaria imenso prejuízo aos cofres do governo.

Outro caso recente lembrado pelos autores foi o julgamento do Caso "Mira Estrela", no qual, apesar do número de vereadores para aquele Município ser maior do que o permitido na Constituição, admitiu-se a manutenção do quadro inconstitucional de vereadores até o final do mandato, e somente na próxima composição da Câmara de Vereadores seria adotado o número permitido pela CF/1988 (RE 197.917-8/SP) (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.189-193; MARINS, 2012, p. 742 e ss).

Também se recorda a decisão na ADI 1.102-2, quando o Ministro Sepúlveda Pertence proferiu decisão em sede de controle de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade das expressões "empresários" e "autônomos", contidas no art. 22, I, da Lei 8.212/1991, embora não tendo atribuído efeito prospectivo à decisão,

(...) por considerar que o vício da lei fora objeto de questionamento desde o início de sua vigência, alertava aquele ministro para a necessidade de se graduar os efeitos de sua decisão para afastar a invalidade da norma com efeitos 'ex tunc', mesmo no caso de reconhecimento do vício maior que é a inconstitucionalidade. (MARTINS; RODRIGUES, 2007, p.194-197)

Portanto, há casos em que a modulação de efeitos pode ser feita tanto em benefício do Estado (leia-se Fazenda Pública) como do cidadão. Basta que, *a priori*, seja verificada a possibilidade evidente de lesão ao interesse social ou à segurança jurídica e, dependendo do caso em específico, observando-se os requisitos previstos nos arts. 27 e 11 das Leis 9.868/1999 e 9.882/1999, para o controle concentrado.

Ainda, cabe lembrar o julgamento do RE 38196/MG, sobre a decisão da Corte no sentido da incidência da Cofins sobre as sociedades prestadoras de serviços profissionais,

contrariando expressamente o enunciado da Súmula 276, na época ainda vigente, interpretação que foi repetida em decisões posteriores, como no julgamento do RE 377.457/PR, e que, por sua vez, foi decidido em conjunto com o RE 381964/MG. A decisão da Suprema Corte reforçou a incidência da contribuição sobre sociedades prestadoras de serviços profissionais.

Entretanto, a decisão contrariou expressamente interpretação já pacificada do STJ, a ponto de se ver sumulada. Nesse sentido, oportuna é a reprodução da Súmula 276 do STJ: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”. A decisão prolatada pelo STF causou surpresa aos contribuintes, que tinham como certa e inequívoca a interpretação dada pelo STJ.

Na decisão houve análise de possibilidade de modulação de efeitos em favor dos contribuintes, com votação nos termos do art. 27 da Lei 9.868/1999. Contudo, na votação não se alcançou o quórum necessário para autorizar a modulação de efeitos. Tal situação gerou críticas por parte da literatura especializada já que a violação à segurança jurídica era manifesta, incutindo inclusive parcela da doutrina em considerar que a modulação de efeitos, em certas circunstâncias, como era o caso de tão somente alteração de jurisprudência dominante⁵ (e não de declaração de inconstitucionalidade), poderia prescindir da necessidade do quórum previsto no art. 27⁶, pois não produziria realidade jurídica nova (como é o caso de decisão de inconstitucionalidade que, em face da própria rigidez constitucional, impunha a necessidade de quórum de votação nesses casos) (MARINS, 2012, p. 744).

Nenhuma norma que crie obrigação tributária a ser cumprida pelos contribuintes está eximida de se submeter ao sólido sistema de limitações constitucionais ao poder de tributar

⁵ Nesse contexto, Luís Roberto Barroso vai além, e afirma não assiste razão à imposição de *quorum especial*, fundamentado no art. 27 da Lei supra ventilada, pois não houve declaração de inconstitucionalidade, “(...) mas apenas mudança de orientação jurisprudencial, o que não poderia autorizar o quórum qualificado, já que não se encontra entre as hipóteses que autorizam a adoção do quórum de dois terços” (BARROSO, s/d, p. 01 e ss).

⁶ Nesse sentido, por exemplo, Luís Roberto Barroso que, antes de ser empossado ministro daquela Suprema Corte, manifestou-se contrariamente à decisão do STF, pois entendeu pela desnecessidade do cumprimento dos requisitos previstos no art. 27 para autorizar a modulação dos efeitos da decisão supra. Barroso fundamentou sua posição defendendo existir apenas quatro hipóteses que autorizariam a modulação dos efeitos: “a) declaração de inconstitucionalidade em ação direta; b) declaração incidental de inconstitucionalidade; c) declaração de constitucionalidade em abstrato; e d) mudança de jurisprudência”. Naturalmente, o autor não se restringiu apenas às hipóteses previstas no art. 27 da Lei 9.868/1999 e art. 11 da Lei 9.882/1999, referindo-se às diversas possibilidades que implicam na modulação de efeitos, escapando inclusive da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato. A principal discussão aqui reside na necessidade ou não de se cumprir o *quorum especial* previsto no art. 27 da Lei 9.868/1999, (2/3), tendo em vista que o problema em tela refere-se à alteração de jurisprudência dominante, e não à hipótese de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato (BARROSO, s/d, p. 01 e ss).

e, nesse contexto, é indiscutível que o novo entendimento do STF deveria atentar aos princípios constitucionais tributários.⁷

No âmbito doutrinário, ainda, no que se refere à possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária, alguns autores foram mais longe e chegaram a afirmar a inaplicabilidade dos arts. 27 e 11 das Leis 9.868/1999 e 9.882/1999 em matéria tributária, como é o caso de Ives Gandra da Silva Martins, em situações contrárias ou prejudiciais aos interesses do contribuinte.⁸

Em verdade, não se pode deixar de recordar a oportuna reflexão de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, para quem a alteração jurisprudencial, que importe em majoração do tributo não poderá ter efeito retroativo, "(...) pois àquele a quem se assegurou a estabilidade do ordenamento e a possibilidade de previsão e de cálculo dos efeitos jurídicos das suas condutas não se deve surpreender" (PIMENTA, 2006, p. 358-372).

No mesmo sentido, assinala Misabel Derzi:

"(...) As modificações da jurisprudência não podem configurar surpreendentes reviravoltas judiciais, sem que o juiz atenuar os efeitos da mudança, protegendo a confiança e a boa-fé daqueles que tinham pautado seu comportamento de acordo com os comandos judiciais superados (...)" (DERZI, 2009, p. 25 e ss).

Não por acaso, Ricardo Lobo Torres complementa:

A modulação dos efeitos da decisão judicial é fruto do pensamento consequencialista, seja favorável ao fisco, seja benéfico ao contribuinte. É via de mão dupla. O argumento *ad consequentiam* passa a ter grande peso nas modernas teorias da justiça constitucional. A doutrina brasileira tem avançado ultimamente, para defender a *prospective overruling* mesmo fora do controle de constitucionalidade. Misabel Derzi entende que "a regra deve ser a retroação (efeitos *ex tunc*) nas sentenças declaratórias, e a exceção, a modulação de efeitos; mas em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte, a regra deverá ser a modulação de efeitos, com a aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva";

⁷ Nesse diapasão, recorda-se também da lição de Paulo Roberto Lyrio Pimenta, para quem a modificação de jurisprudência, em matéria tributária, poderá visar pelo menos cinco hipóteses normativas: "a) norma impositiva tributária (norma que institui o tributo); b) norma que prescreve obrigação acessória; c) norma que estabelece qualquer tipo de benefício fiscal (ex: anistia, isenção, etc); d) norma que versa sobre procedimento administrativo ou jurisdicional; e) norma que prescreve uma sanção tributária" (PIMENTA, 2006, p. 358-372).

⁸ Assim, Ives Gandra Martins defende a modulação de efeitos a favor do contribuinte, e cita o exemplo da Súmula 8 do STJ. Fundamenta sua opinião no art. 150, I, da CF, que estabelece o princípio da legalidade tributária. E reforça: "À evidência, se os artigos das referidas Leis admitissem que tributos ilegais e inconstitucionais pudessem ser exigidos, cobrados e mantidos, estariam a ferir, dramaticamente, a Lei Suprema, sobre gerar irresponsabilidade fiscal ilimitada. Sua admissão seria irracional, pois o caos decorreria da modulação. Já em casos como o de Mira Estrela, o caos decorreria da não modulação. A meu ver, portanto, não se aplicam ambos os artigos em matéria tributária, contra o contribuinte. A favor, podem ser aplicados, como ocorreu no caso da Súmula n.8 do pretório Excelso" (MARTINS, 2010, p. 48-58).

tal posição configura, a nosso ver, um consequencialismo às avessas. (TORRES, 2016, p.159-160)

Assim, considerando os antecedentes doutrinários ligados à modulação de efeitos, bem como a experiência legislativa e jurisprudencial antecessora, encaminha-se ao tópico derradeiro que abordará a modulação de efeitos no contexto do art.927, parágrafo 3^a do Novo Código de Processo Civil, de 2015.

6 A MODULAÇÃO DE EFEITOS E O ART. 927, PARÁGRAFO 3^a DO NOVO CPC/2015 (LEI N.13.1015/2015)

Em primeiro lugar, não há que duvidar que o acréscimo trazido pelo parágrafo 3^a do art. 927 do Novo CPC em grande parte reforça tendência já abalizada no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, expandindo a possibilidade do uso de modulação de efeitos (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260). Mais precisamente, o artigo 927⁹, § 3^o do “Novo CPC” (Lei n.º 13.105/2015) consagra expressamente a possibilidade de modulação dos efeitos de decisões por parte de juízes e tribunais, alargando também a materialidade a ser objeto de modulação.

No mesmo sentido aponta Cássio Scarpinella Bueno:

A menção (no § 3^o) a ‘tribunais superiores’ com iniciais minúsculas merece ser interpretada para albergar também os Tribunais de Justiça dos Estados, o do Distrito Federal e Territórios e os Tribunais Regionais Federais. (BUENO, 2015, p. 571 e ss)

Em síntese, dispõe o art. 927 sobre a necessidade de juízes e tribunais observarem: a) decisões do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade (inc. I); b) enunciados de

⁹ Assim, o artigo 927 traz o seguinte conteúdo: “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados. § 1^o Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1^o, quando decidirem com fundamento neste artigo. § 2^o A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese. § 3^o 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. § 4^o A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia. § 5^o Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores”.

súmula vinculante (inc.II); c) acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos (inc.III); d) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional (inc.IV); a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados (inc.V).

Adicionalmente, o próprio art. 927 impõe às decisões judiciais o dever de observarem os artigos 10¹⁰ e 489¹¹, parágrafo 1^a do CPC/2015, consagrando o dever de fundamentação das decisões por magistrados e tribunais, a proporcionarem a correta manifestação das partes.

Trata-se, em verdade, de tendência trazida pelo Novo CPC, observável nos artigos 926 e 927, e que se refere à valorização dos chamados “precedentes” (STRECK, 2016, p. 01 e ss) oriundos de tribunais superiores, especialmente em relação à sua observância por tribunais e juízes de primeiro grau (JÚNIOR; NUNES; BAHIA; PEDRON, 2015, p. 338 e ss; 352 e ss; BUENO, 2015, p. 567 e ss).

Por outro lado, o § 3º do artigo 927 trouxe o seguinte acréscimo:

§ 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. (BRASIL, 2015)

Trata-se de importante adição ao Código de Processo Civil, especialmente no que tange à expansão da possibilidade de modulação de efeitos em decisões que versem sobre duas

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

¹¹ Art. 489. São elementos essenciais da sentença: I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo; II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem. § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. § 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão. § 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

hipóteses específicas: a) em caso de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores; b) na hipótese de julgamento de casos repetitivos.

Pode-se ver que a estrutura do parágrafo 3º do art. 927 inspira-se no art.27 da Lei 9.868/1999, ao proferir que:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999)

Ainda, recorde-se também que o enunciado do art. 11 da Lei 9.882/1999, nesse caminho, favoreceu a possibilidade de modulação de efeitos em decisões do STF prolatadas em arguição de descumprimento de preceito fundamental:

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999)

Nos termos da Lei 9.868/1999 e art.11 da Lei 9.882/1999, bem como do art.927, parágrafo 3º do CPC/2015, e observando-se o excepcional interesse social e a segurança jurídica, a princípio, o poder judiciário estará autorizado a modular os efeitos de suas decisões, atendidas essas circunstâncias.

A diferença preliminar entre os citados dispositivos refere-se a dois quesitos: a) quanto à titularidade ativa da modulação de efeitos: no caso do art. 27 da Lei 9868/1999 e do art.11 da Lei 9.882/1999, o Supremo Tribunal Federal; no caso do art. 927, parágrafo 3º, do CPC/2015, os tribunais e os juízes; b) quanto ao procedimento para deflagrar a modulação de efeitos: segundo a Lei 9868/1999, no art.27, e da mesma forma no art.11 da Lei 9.882/1999, exige-se quórum de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal para autorizar a restrição dos efeitos da declaração ou mesmo decidir que ela só possua efeitos a partir de seu trânsito em julgado ou a partir de outro momento pré-fixado; no caso do art.927, parágrafo 3º, não há previsão expressa de quórum de aprovação (TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Noutro aspecto, apontam Alexandre Flexa, Daniel Macedo e Fabrício Bastos que

(...) a única diferença entre a modulação dos efeitos temporais nas ações de controle de constitucionalidade (processo coletivo especial), prevista nos artigos 27 da Lei

9868/99 e 11 da Lei 9882/99, para a modulação de efeitos temporais na alteração/revogação de um precedente, é que naquele caso a ampliação é exclusiva para questões constitucionais, enquanto neste é aplicável em sentido mais amplo (questões infraconstitucionais e constitucionais. (FLEXA; MACEDO; BASTOS, 2016, p.653-655)

Embora o art. 927, parágrafo 3^a constitua importante novidade para o Processo Civil, já que amplia a titularidade ativa e o campo de atuação no uso da modulação de efeitos, deve-se ter em conta que tal inovação insere-se em já amadurecida tendência que tem sido absorvida pelos Tribunais brasileiros, motivo pelo qual o art. 927 não causa surpresa. Essa tendência de averiguar as consequências negativas ou positivas de decisões, restringindo seus efeitos em determinadas circunstâncias, e originalmente ligadas a casos de repercussões gerais analisadas em sede de controle concentrado (pelo STF), passa também a incutir-se em controle difuso, feita por tribunais e juízes de primeiro grau, também por força do chamado “consequencialismo”, conforme já observado nos tópicos antecedentes, e no caso do parágrafo 3^a do art. 927, ligado às duas hipóteses, quais sejam, em alteração de jurisprudência dominante ou em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Além disso, a própria literatura especializada, como visto, já defendia a expansão do uso da modulação de efeitos, para além do controle concentrado, mesmo antes da alteração legislativa trazida pelo CPC/2015, por conta de vários casos em que contribuinte poderia ser prejudicado em face de alteração de jurisprudência dominante, por exemplo.

Em muitos aspectos, a experiência doutrinária e jurisprudencial impulsionadas pelos dispositivos da Lei 9868/1999, no art.27, e da mesma forma no art.11 da Lei 9.882/1999, inspiraram a posterior inclusão do art.927 do Novo CPC, autorizando juízes e tribunais à modulação dos efeitos de suas decisões atendendo às necessidades de observância de segurança jurídica ou de relevante interesse social no caso de alteração de jurisprudência dominante ou em sede de recursos repetitivos. Da mesma forma, não se pode negar também que tal inclusão no Novo CPC liga-se à crescente tendência de valorização dos precedentes oriundos de tribunais superiores para serem observados em instâncias inferiores, tendo em vista a harmonização de julgados.

Em matéria tributária, a consideração da modulação de efeitos tal como prevista no art.927, parágrafo 3^a do Novo CPC, já pode ser vista em alguns julgados, conforme se observa em recentes acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal¹², e por Tribunais Regionais

¹² “(...) 6. Não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de

Federais¹³, especialmente tendo em vista a repercussão geral do Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 574.706, que decidiu pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, d.j. 15/03/2017)¹⁴. Como ainda não houve trânsito em julgado, resta aguardar eventual e posterior pedido por parte da Fazenda Pública para que haja modulação de efeitos, em face da segurança jurídica.

Por outro lado, o sistema de flexibilização da capacidade ativa para a modulação dos efeitos baseados na segurança jurídica e excepcional interesse social por parte de tribunais ou juízes de primeiro grau, assim como a expansão material trazida com ela, gera também o receio de que casos semelhantes sejam julgados ou recebam efeitos distintos de acordo com o momento em que sejam decididos, ainda que essas pessoas estejam em situações idênticas (o que poderia indicar potencial violação ao princípio da isonomia) (TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260).

Finalmente, registra-se a oportuna reflexão de Rodrigo Martone e Alice Marinho, para quem:

interesse social e em prol da segurança jurídica. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (*prospective overruling*). Art. 927, §3º, do CPC. 7. O comando dispositivo do acórdão detém densidade suficiente para a satisfação executiva da pretensão deduzida em juízo, sendo assim o montante e as parcelas devidas ultrapassam o âmbito de cognoscibilidade do recurso extraordinário e de conveniência da sistemática da repercussão geral. RE-QO 593.995, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 17.06.2014. 8. Embargos declaratórios rejeitados. (RE-ED-segundos 593849, Relator Ministro Luis Edson Fachin)

¹³ Conferir, por exemplo, (AI 00008642320174030000, TRF 3ª Região, Relator Des. Antonio Cedenho): “PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCEÇÃO DE EXECUTIVIDADE. IMPUGNAÇÃO DE AVALIAÇÃO. PRECLUSÃO. EDITAL DE LEILÃO JÁ PUBLICADO. INCLUSÃO DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. DECISÃO DO STF EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DECLARAÇÃO DE PARCELAMENTO. INUTILIDADE. BAIXO VALOR DO DÉBITO. AGRAVO DE INSTRUMENTO PARCIALMENTE PROVIDO”.

¹⁴ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706/PR – PARANÁ. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA. Julgamento: 15/03/2017).

Ocorre, contudo, que as previsões trazidas no artigo 927 e, em especial, a previsão contida no parágrafo 3º no sentido de que pode haver modulação de efeitos por parte do juiz de primeiro grau ou tribunal, seja de segunda instância ou superior, quando ocorrer alteração de jurisprudência dominante, podem acabar por violar os princípios da segurança jurídica e da isonomia, trazendo inclusive decisões contraditórias que tratam de maneira distinta pessoas em situação idêntica. Isso porque, dentro dessas novas diretrizes, um determinado caso concreto pode tratar de um litígio que ocorreu em um determinado momento, quando havia um entendimento jurisprudencial, depois ser julgado com base em súmula ou enunciado que venha a ser revisado por um tribunal, e poderá, ainda, sofrer a modulação de efeitos, em que será aplicado o entendimento jurisprudencial mais recente. Ou seja, a parte que ajuizou uma ação com determinada expectativa sobre a causa poderia ter a sua expectativa frustrada com a aplicação retroativa de uma jurisprudência consolidada posteriormente. (MARTONE; MARINHO, 2017, p. 01 e ss)

Logo, mesmo em matéria tributária, onde a segurança jurídica é vista com particular atenção (TEODOROVICZ, 2016, p.65-125; TEODOROVICZ, 2018, p. 223-260), o sistema de modulação de efeitos alargado trazido pelo parágrafo 3º do art.927 do Novo CPC, que, afinal, consolida tendência ampliativa do recurso à modulação de efeitos no Poder Judiciário, merece cuidados e atenção por parte dos julgadores, especialmente pelo potencial risco à segurança jurídica e mesmo à isonomia tributária.

7 CONCLUSÕES

Portanto, apresentados alguns breves apontamentos sobre o princípio da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro e seus reflexos no Sistema Tributário Brasileiro (particularmente no que diz respeito à possibilidade de modulação de efeitos no âmbito do controle concentrado ou difuso de constitucionalidade), observou-se que o tema impulsiona importantes discussões, sobretudo no que tange aos precedentes judiciais.

Não por acaso, decisões emanadas do Poder Judiciário, conforme ensina Misabel Derzi, constituem

(...) direito novo, como expectativa normativa. Não apenas o direito 'inter partes'. A nova norma 'judicial' (com seus efeitos específicos 'ex tunc ou ex nunc'), em certo momento, será convertida em expectativa normativa, para aplicação igual aos casos similares que pertencem ao mesmo grupo de casos. (DERZI, 2009, p. 248-258)

Essas reflexões ligam-se à temática da natureza dos efeitos de decisões judiciais, em sede de controle de constitucionalidade repressivo, com fundamento nos arts. 102 e 103, da CF/1988, e, para o que interessa ao presente estudo, à problemática da modulação de efeitos de decisões em controle concentrado de constitucionalidade.

Após breve revisão doutrinária, jurisprudencial e legislativa ligada à segurança jurídica e ao consequencialismo, em suas respectivas relações com a modulação de efeitos trazida nos artigos 27 e 11 das Leis 9.868/1999 e 9.882/1999, incluindo-se a inovação prevista no artigo 927, parágrafo 3^a do Novo CPC, acrescentam-se algumas conclusões complementares.

Nesse aspecto, o dispositivo do parágrafo 3^a do art. 927 do Novo CPC/2015, autoriza a modulação de efeitos, expandindo a titularidade ativa da modulação, para os Tribunais e os Juízes, bem como estendendo a matéria potencialmente atingida pela modulação. A autorização para modulação de efeitos se coaduna também com os objetivos do art. 926 e 927 do Novo CPC/2015, especialmente tendo em vista a consagração (inclusive vinculante) dos chamados “precedentes” em matéria processual, sobretudo ligada à modificação de jurisprudência dominante e no julgamento de recursos repetitivos.

Reforce-se, contudo, que essa expansão já vinha sendo praticada inclusive pela jurisprudência, e abalizada pela literatura especializada, especialmente no âmbito de alteração de jurisprudência dominante, de forma que a consagração legislativa do art. 927, parágrafo 3^a, apenas consolida o fenômeno, dando-lhe suporte legal, tendo em vista a produção das partes, em situações de potencial insegurança jurídica, sobretudo.

Diferentemente das Leis 9.868/1999, no art. 27, e do art. 11 da Lei 9.882/1999, não há previsão expressa de quórum de votação pelos Tribunais, já que se encaixa nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivo. Além disso, o art. 927 do Novo CPC refere-se diretamente aos casos de alteração de jurisprudência dominante e no julgamento de recursos repetitivos.

A modulação de efeitos, enquanto reflexo do consequencialismo aplicado ao direito brasileiro, deve ser refletida com ponderações e reservas, especialmente à luz das relações entre o consequencialismo e a segurança jurídica em matéria tributária. Entende-se, que, no entanto, atentando-se às considerações apresentadas no presente estudo (e à própria segurança jurídica), a modulação de efeitos deve ser fortalecida. Não é por acaso que, em matéria tributária, a modulação de efeitos tal qual prevista no art. 927, parágrafo 3^a, já começa a aparecer em alguns julgados recentes.

Por outro lado, a gradual consideração da modulação de efeitos prevista no art. 927, parágrafo 3^a do Novo CPC também leva a preocupações sobre se a sua aplicabilidade não poderia acabar gerando vícios à segurança jurídica e à própria isonomia, em certas

circunstâncias. De qualquer forma, tais riscos deverão ser ponderados e sopesados conforme a situação, exigindo-se do julgador a diligência adequada em face dos interesses envolvidos no caso concreto em análise.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bérghmann. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Parecer. Modulação de Efeitos. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Documento anexo aos Embargos de Declaração promovidos em sede de *Recurso Extraordinário 377457*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312030323&tipoApp=.pdf>. Acesso em 27 jan. 2021.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011.

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

FILHO, Marçal Justen. Art. 20 da LINDB - Dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018.

FLEXA, Alexandre; MACEDO, Daniel; BASTOS, Fabrício. *Novo Código de Processo Civil*. Jus Podium: Salvador, 2016.

JÚNIOR, Humberto Theodoro; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 9. ed. São Paulo: RT, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Efeitos das Decisões do STF, em matéria tributária, em situações de mudança de jurisprudência (Créditos de IPI, nas hipóteses de alíquota zero). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos prospectivos de decisões judiciais em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, jun. 2010.

MARTONE, Rodrigo; MARINHO, Alice. *O sistema de precedentes e a modulação de efeitos no novo CPC*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-15/sistema-precedentes-modulacao-efeitos-cpc>. Acesso em 27 fev. 2018.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. Art. 21 da LINDB - Indicando consequências e regularizando atos e negócios. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. O Princípio da Segurança Jurídica em face de Mudança da Jurisprudência Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança Jurídica no Direito Tributário e Modulação de Efeitos em Decisões de Inconstitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: RT, n. 130, 2016.

TEODOROVICZ, Jeferson. Modulação de Efeitos e Tributos Inconstitucionais. In: DANTAS, José André Wanderlei; ROSENBLATT, Paulo. *Direito Tributário: os 30 Anos do Sistema Tributário Nacional na Constituição: estudos em Homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Recife: Edição dos Organizadores, 2018.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. *Direito Tributário*. Trad. da 18. ed. alemã. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *O consequentialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal*. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi

(Coords.). *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos – UERJ, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. O consequencialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética-IBDT, n. 24, 2010.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto: o sistema (sic) de precedentes no CPC?* Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-ago-18/senso-incomum-isto-sistema-sic-precedentes-cpc>. Acesso em 27 fev. 2018.