

A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E OS SEUS PARÂMETROS: A
SEGURANÇA JURÍDICA E O EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL

*THE PROSPECTIVE EFFECTS IN TAX MATTERS AND ITS PARAMETERS: LEGAL
CERTAINTY AND EXCEPTIONAL SOCIAL INTEREST*

Luiz Alberto Gurgel de Faria^A

 <https://orcid.org/0000-0002-9515-3506>

Thiago Holanda González^B

 <https://orcid.org/0000-0002-3802-2403>

^A Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Graduado pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Professor de Direito Tributário na UFRN, atualmente em colaboração com a Universidade de Brasília (UnB), e no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Membro da Academia Norte-rio-grandense de Letras (ANLR), da Academia de Letras Jurídicas do Rio Grande do Norte (ALEJURN) e do Instituto Potiguar de Direito Tributário (IPDT). Ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

^A Mestrando em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Procurador do Estado do Rio Grande do Sul.

Correspondência: gurgelfaria@uol.com.br, thiago.gonzalez@uol.com.br

DOI: 10.12957/rfd.2023.70564

Artigo submetido em 04/10/2022 e aceito para publicação em 26/04/2023.

Resumo: O artigo examina os requisitos da segurança jurídica e do excepcional interesse social na modulação de efeitos das decisões em matéria tributária. Inicialmente, são discutidos os seus fundamentos legais, problematizando-se a abertura semântica dos requisitos autorizadores. Em seguida, analisa-se como a doutrina e a jurisprudência têm enfrentado a possibilidade de o Estado ser beneficiário das modulações de efeitos na seara tributária e em que medida são observados argumentos consequencialistas na fundamentação dos votos, tomando-se como base os acórdãos do Supremo Tribunal Federal proferidos na ADI 5.469/DF e no RE 574.706 ED/PR. Investiga-se, por fim, como as regras processuais podem contribuir para a observância de parâmetros legítimos para as decisões que aplicam a técnica modulatória e para sua adequada utilização. O estudo baseia-se em pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados apresentados são qualitativos.

Palavras-chave: Direito tributário. Modulação de efeitos. Segurança jurídica. Interesse social. Princípio do contraditório.

Abstract: The article examines the requirements of legal certainty and exceptional social interest in the prospective effects of judicial decisions in tax matters. Initially, its legal foundations are discussed, problematizing the semantic openness of the requirements. Next, we analyze how the doctrine and case law have faced the possibility of the State being a beneficiary of prospective effects in tax cases and to what extent consequentialist arguments

are observed in the reasoning of the opinions, taking as a basis the judgments of the Supreme Court rendered in ADI 5.469/DF and RE 574.706 ED/PR. Finally, we investigate how procedural rules can contribute to the observance of legitimate parameters for the decisions that apply the prospective effects and for its adequate use. The study is based on bibliographic and documentary research. The results presented are qualitative.

Keywords: Tax law. Prospective effects. Legal certainty. Social interest. Adversarial principle.

INTRODUÇÃO

A modulação de efeitos em matéria tributária é tema que faz parte do cotidiano do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça e há muito constitui objeto de preocupação da doutrina. Conquanto haja vasta produção acadêmica sobre o assunto, persistem perplexidades teóricas e dificuldades práticas que sugerem sua revisitação. Alguns aspectos podem ser apontados para realçar a atualidade e a urgência de novas reflexões: (i) o Código de Processo Civil de 2015 traz consigo um sistema que prevê a possibilidade da superação para frente dos precedentes, que reforça a participação dos atores processuais e da sociedade civil em um modelo processual cooperativo e que demanda clareza quanto às eficácias normativa e executiva das decisões paradigmáticas; (ii) a organização dos tribunais e a incorporação de novas tecnologias à atividade jurisdicional conduzem a notável aceleração dos julgamentos de temas repetitivos e de repercussão geral, muitos dos quais com propostas modulatórias; (iii) produções legislativas, como as alterações promovidas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), passam a prever regimes de transição em decisões judiciais que estabeleçam nova interpretação sobre normas de conteúdo indeterminado e; (iv) o contexto de crise socioeconômica acentua os argumentos de consequência na dialética processual.

Dada a amplitude do tema, faz-se necessário um recorte. Propõe-se examinar, no presente artigo, os requisitos da segurança jurídica e do excepcional interesse social na modulação de efeitos em matéria tributária. O estudo divide-se em três partes. Na primeira delas, apresentam-se os fundamentos legais para a modulação de efeitos no direito tributário brasileiro, problematizando-se a abertura semântica de seus requisitos autorizadores. A partir disso, examina-se como a doutrina e a jurisprudência têm enfrentado a possibilidade de o Estado ser beneficiário das modulações de efeitos na seara tributária e em que medida são observados argumentos consequencialistas na fundamentação dos votos. Por fim, investiga-

se como as regras processuais podem contribuir para a observância de parâmetros legítimos para as decisões que aplicam a técnica modulatória e para sua correta utilização.

1 FUNDAMENTOS LEGAIS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A modulação de efeitos encontra-se positivada no direito brasileiro. O art. 27 da Lei n. 9.868/1999¹ prescreve que, 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 fixado². Mais recentemente, o Código de Processo Civil de 2015, ao tratar da inexigibilidade de obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pela Suprema Corte³ como incompatível com a Constituição Federal, também explicitou a possibilidade de modulação de efeitos da decisão (art. 525, §§ 12 e 13, e art. 535, §§ 5º e 6º, ambos do CPC/2015). O art. 927, § 3º, CPC/2015, dispõe que, 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. Embora tenha o legislador feito referência à *modulação de efeitos*, a doutrina tem enfatizado que o dispositivo consagra técnica distinta, de *superação para frente* de precedentes (*prospective overruling*)⁴.

¹ A Lei n. 9.868/1999, em seu art. 27, inaugura, no direito nacional, a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, admitindo, ainda, que a eficácia da decisão somente ocorra a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento a ser fixado (FARIA, 2001, p. 69).

² No mesmo sentido é a dicção do art. 11 da Lei n. 9.882/1999, que dispõe sobre o julgamento de ADPF.

³ Neste trabalho, tem-se *Suprema Corte* como sinônimo de Supremo Tribunal Federal. O esclarecimento se faz necessário para que não se atribua ao termo o mesmo sentido abarcado pela expressão *Cortes Supremas*, esta última a enfatizar as funções do Supremo Tribunal Federal – de interpretação da Constituição – e do Superior Tribunal de Justiça – de interpretação da legislação federal – enquanto *Cortes de interpretação e de precedentes*. (MITIDIERO, 2017).

⁴ “A distinção entre decisão e precedente está na base do adequado equacionamento das relações entre superação para frente e modulação de efeitos. Enquanto a modulação de efeitos em controle de constitucionalidade diz respeito à decisão, a superação para frente concerne ao precedente. Nada obsta, inclusive, que a decisão moduladora de efeitos em recurso extraordinário sirva de base para a formação de um precedente. Daí a importância em ter esses conceitos à mão. O precedente não se confunde com a decisão, pertencendo a níveis discursivos diferentes. Enquanto a decisão é um discurso elaborado para a solução de um caso, o precedente é oriundo da generalização de determinadas razões empregadas para a decisão de um caso.” (MITIDIERO, 2021, p. 30-31).

A existência desses dispositivos, no entanto, não encerra as discussões sobre os fundamentos e os limites da modulação de efeitos e da superação para frente de precedentes no direito brasileiro. Em obra doutrinária, ao analisar o sentido e o alcance do art. 927, § 3º, CPC/2015, o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva (2018, p. 116) pontua que a modulação nele tratada somente seria admissível na hipótese de *alteração* do precedente, mas não quando de sua *formação*. Ravi Peixoto (2019, p. 358) observa, no entanto, com base em estudo empírico das decisões que enfrentaram o tema da modulação no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que em diversos casos em que admitida (a modulação), não houve propriamente alteração de entendimento. Peixoto destaca a modulação de efeitos promovida no REsp 1.696.396/MT e no REsp 1.704.520/MT, em que a Corte Especial do STJ, sob a relatoria da Ministra Nancy Andrigli, ao julgar os recursos repetitivos e *formar* o precedente, criou regime de transição que modula os efeitos da decisão, voltado a proporcionar a necessária segurança jurídica, com amparo do art. 23 da Lei n. 13.655/2018 (LINDB).

Com efeito, os contornos da técnica modulatória têm sido definidos, em boa medida, no âmbito de construções jurisprudenciais. A despeito de o art. 27 da Lei n. 9.868/1999 e de o art. 11 da Lei n. 9.882/1999 tratarem de ações de controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, modulou os efeitos de decisão em sede de controle difuso⁵. Em Questão de Ordem no RE 638.115 ED-ED/CE (BRASIL, 2020), o STF entendeu que a modulação dos efeitos da decisão no julgamento dos recursos extraordinários com repercussão geral exige apenas quórum de maioria absoluta dos membros da Corte, desde que não haja declaração de inconstitucionalidade de texto ou ato normativo. Perceba-se que tanto se confirma a possibilidade de modulação em recursos extraordinários quanto se admite que a técnica seja utilizada ainda que não haja uma declaração de inconstitucionalidade de dispositivo de lei.

No Superior Tribunal de Justiça⁶, vale destacar o debate travado nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 767.527/PR (BRASIL, 2007). Discutia-se, na hipótese, os efeitos da decisão da Primeira Seção do STJ, que, alterando a jurisprudência do Tribunal, entendeu que a extinção do benefício fiscal denominado “crédito-prêmio do IPI” ocorreria em 04/10/1990, nos termos do art. 41, § 1º, do ADCT. Prevaleceu, no caso, o entendimento de

⁵ Jorge Octávio Lavocat Galvão (2018, p. 102) observa que foi no julgamento do Recurso Extraordinário 560.626/RS (BRASIL, 2008) que o STF modulou os efeitos de decisão em tema tributário pela primeira vez.

⁶Cueva (2018, p. 117-127) analisa de modo detido a modulação dos efeitos nas decisões do STJ.

que, salvo nas hipóteses excepcionais previstas no art. 27 da Lei n. 9.868/1999, seria incabível ao Judiciário, sob pena de usurpação da atividade legislativa, promover a modulação temporal das suas decisões, para o efeito de dar eficácia prospectiva a preceitos normativos reconhecidamente revogados. Não obstante, o voto divergente, da lavra do Ministro Herman Benjamin, trouxe importantes fundamentos no sentido de que a eficácia prospectiva seria possível no STJ na hipótese de alteração brusca de jurisprudência, porquanto o princípio da segurança jurídica deveria orientar a aplicação do direito por todos os tribunais superiores, não se tratando de mera aplicação analógica da Lei n. 9.868/1999 e da Lei n. 9.882/1999⁷.

Não se deve perder de vista que a modulação de efeitos e a superação para frente consubstanciam exceções à regra de eficácia das decisões de inconstitucionalidade e à dos precedentes, respectivamente. Para Teresa Arruda Alvim (2021, p. RB-3.1), a modulação não excepciona regra da nulidade da lei inconstitucional (eficácia normativa); ameniza, sim, os efeitos práticos produzidos no mundo concreto (eficácia executiva), em razão de outros valores, também de índole constitucional. É da tradição do direito brasileiro o dogma da nulidade da lei inconstitucional, fundado em antiga doutrina americana segundo a qual *“theinconstitutionalstatuteisnotlawatall”* (MENDES, 2019, p. 1.479). Sendo assim, a declaração de inconstitucionalidade, em regra, produz efeitos *extunc*. Os precedentes também se submetem à regra da eficácia retroativa (MARINONI, 2019, p. RB-3.37), a qual encontra limite na existência de coisa julgada (MITIDIERO, 2021, p. 61). Como a definição dos adequados sentido e alcance, promovida pelo tribunal, dá-se em relação a legislação em vigor, não se pode confundir a retroação às causas pendentes e futuras da interpretação consagrada pelo precedente com a indevida incidência da legislação sobre situações da vida a ela antecedentes ou por ela não abrangidas.

Como se percebe da breve digressão sobre as previsões legais concernentes à modulação de efeitos e à superação para frente de precedentes, são impostos como requisitos a *segurança jurídica* ou o (*excepcional*)⁸ *interesse social*. Observa Humberto Ávila (2017, p. 51-53) que os textos normativos contêm problemas de equivocidade e de indeterminação do

⁷ A solução proposta no voto dissidente antecipa o que seria positivado no art. 927, § 3º, CPC/2015. No âmbito doutrinário, em trabalho do mesmo ano de 2007, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2007, p. 25) defendeu a possibilidade de o STJ conferir efeito *ex nunc* às suas decisões, como se colhe da seguinte passagem: “Assim, partindo-se não necessariamente da Lei (Leis n. 9868/99 e n. 9882/99), mas, ao levá-las em consideração, partindo-se da decisão paradigmática supra mencionada anterior a elas e do princípio da razoabilidade que a informa, é possível ampliar-lhes o sentido, de modo a fazer compreender na competência do STJ, a hipótese de conferir efeito *ex nunc* às suas decisões”.

⁸ O vocábulo “excepcional” consta do art. 27 da Lei n. 9.868/1999 e do art. 11 da Lei n. 9.882/1999, mas não do art. 927, § 3º, do CPC/2015.

direito, haja vista a vagueza das normas. As referências às razões de segurança jurídica e de interesse social parecem-nos exemplificar a dificuldade de atribuição de significado normativo preciso. Esse dado implica importantes problemas práticos e teóricos, que ganham ênfase nas relações jurídico-tributárias: como determinar o que seja segurança jurídica a ensejar a modulação de efeitos e a superação para frente de precedentes? Diante de um caso concreto, como atribuir densidade normativa às razões de interesse social?

Questões como essas há muito vêm sendo exploradas pela doutrina. Para Ávila (2019, p. 672), segurança jurídica pode ser definida como o princípio constitucional que determina a busca de um ideal de confiabilidade pela estabilidade e pela previsibilidade do ordenamento jurídico, com base na sua inteligibilidade e na sua vinculatividade. O autor identifica duas dimensões da segurança jurídica – estática e dinâmica – que revelam, em seu conjunto, os estados de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade a serem perseguidos (ÁVILA, p. 311). Heleno Taveira Torres (2019, p. 37) observa que, não obstante seja um princípio e um valor a ser protegido pelo Estado, a segurança jurídica funciona como garantia de outros princípios e valores do ordenamento jurídico. Destaca Torres (2019, p. 39) que, no Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica não se restringe à mera determinação do conteúdo jurídico aplicável ou de cálculo de relações formais, porquanto serve também à proteção da igualdade ou justiça na tributação e à efetividade de direitos fundamentais, assim como à proteção das expectativas de confiança legítima.

O interesse social também não prescinde de esforços para a construção de seu significado normativo. É clássica a distinção doutrinária formulada no âmbito do direito público entre o interesse público primário e o interesse público secundário, com o intuito de bem associar ao primeiro o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Alice Gonzalez Borges (2007, p. 13-14) salienta que o interesse público que serve de base ao Direito Administrativo é o interesse primário, o qual corresponde à realização dos interesses da coletividade e dos valores fundamentais consagrados na Constituição. Com especial atenção às relações de caráter patrimonial, parece-nos haver lúdima ligação entre a noção de interesse social e os princípios que orientam a ordem econômica, os quais possuem como finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (GRAU, 2008, p. 154-255).

Como se vê, conquanto prevista no direito posto, a modulação de efeitos das decisões dos tribunais superiores é objeto de ampla reflexão por parte da doutrina e de

decisões judiciais que lhe confere parâmetros de conformação. A abertura semântica de seus requisitos autorizadores – razões de interesse público e excepcional interesse social – estimula-nos a perquirir de que modo eles têm sido interpretados pela doutrina e pela jurisprudência, especialmente em seus aspectos mais controversos, no âmbito das decisões em matéria tributária.

2 ARTICULAÇÃO DAS RAZÕES DE SEGURANÇA JURÍDICA E DE EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No exame do conteúdo normativo que tem sido atribuído aos requisitos da segurança jurídica e do excepcional interesse social no âmbito das modulações de efeitos em matéria tributária, dois aspectos reclamam análise mais detida, quais sejam (i) a possibilidade de o Estado ser beneficiário das modulações de efeitos e (ii) a utilização de argumentos consequentialistas na fundamentação dos votos.

Quanto ao primeiro ponto, Humberto Ávila (2017, p. 51) sustenta que a segurança jurídica é uma norma, com eficácia de condição estrutural, que garante cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade ao Direito em favor do contribuinte e contra o Estado. No mesmo sentido, Misabel Derzi (2009, p. 729-748) ressalta que os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé – manifestações da segurança jurídica – configuram limitações ao poder de tributar e, como tais, somente socorrem o contribuinte. Para a autora, tais princípios não podem ser utilizados como fundamento para atenuar as consequências das decisões judiciais inovadoras, quando prejuízos decorrentes da mudança de jurisprudência atingirem apenas os cofres públicos. Com realce na distinção entre superação para frente de precedentes, de um lado, e modulação de efeitos, de outro, Daniel Mitidiero (2021, p. 81) defende que, “como meio de proteção do princípio da segurança jurídica em função da atuação conforme ao direito, a superação para frente aplica-se tanto aos particulares quanto ao Estado”. Já na modulação de efeitos, segundo o autor, deve-se assegurar que a preservação dos efeitos da lei inconstitucional não acarrete benefício indevido àquele que a promulgou (MITIDIERO, 2021, p. 78).

Essa linha de pensamento doutrinário não tem sido prevalente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento do Recurso Extraordinário 560.626/RS (BRASIL, 2008), o STF declarou, em sede de controle difuso, a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46

da Lei n. 8.212/1991, por violação do art. 146, III, “b”, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. Ao final, sob o fundamento de que se haveria de preservar a segurança jurídica, modulou os efeitos da decisão para reconhecer a legitimidade dos recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão desse julgamento. Destaque-se que, aqui, não se tratava de superação para frente de precedente, mas de modulação de efeitos em sentido estrito. A existência de julgados anteriores do STF no sentido da inconstitucionalidade da exação foi inclusive apontada no voto vencido do Ministro Marco Aurélio.

No julgamento da ADI 4.171/DF (BRASIL, 2015), ao declarar a inconstitucionalidade de dispositivos do Convênio ICMS 110/2007 que dispunham sobre o estorno de créditos de ICMS na forma de recolhimento, o STF, “em homenagem à segurança jurídica”, determinou que a decisão apenas produzisse efeitos a partir de seis meses da publicação do acórdão. O voto da Ministra Ellen Gracie, relatora da ação, fundamenta a proposta de modulação na necessidade de se preservar a sistemática de tributação dos combustíveis, impedindo prejuízos a Estados sedes das distribuidoras que não fossem ao mesmo tempo sede das usinas e local de consumo do combustível final. Nota-se, portanto, a preocupação da Corte com a dimensão federativa do tributo e com a preservação da arrecadação tributária.

Já no julgamento do RE 593.849/MG (BRASIL, 2017), o STF superou a jurisprudência que havia sido firmada na ADI 1.851 e fixou tese segundo a qual “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Os efeitos da decisão foram modulados, de modo a orientar todos os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros oriundos de antecipação do pagamento de fato gerador presumido realizada após a fixação do entendimento. Quanto à modulação adotada nesse processo, merece destaque o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, ao afirmar que, por decorrer do Estado de Direito, a segurança jurídica constitui fundamento idôneo para a concessão de efeitos prospectivos à decisão, ainda que em favor do Poder Público.

É possível afirmar, portanto, que o Supremo Tribunal Federal tem admitido a modulação de efeitos em benefício do Estado, especialmente – mas não só – em casos de

alteração de jurisprudência. O que nos parece relevante ressaltar é que somente diante de um caso concreto será possível identificar as diversas manifestações normativas da segurança jurídica e atribuir seu peso relativo em face de outros princípios com ela colidentes (FARIA, 2010, p. 46). Toda atribuição de efeitos *ex nunc* a decisões e a precedentes em matéria tributária traz consigo um grau de prejuízo à segurança jurídica, seja por tornar legítimo o pagamento de tributos lastreado em lei declarada inconstitucional ou em interpretação superada pelo tribunal, seja por frustrar planejamento orçamentário do Poder Público⁹. Conquanto esse dado não impeça *a priori* a modulação, traduz a importância da fundamentação das decisões judiciais e do emprego adequado do direito posto (MÜLLER, 2003, p. 66) e, quando necessário, da técnica da proporcionalidade (CAVALCANTE, 2018, p. 381-384).

Nesse ponto ganha relevo a questão da utilização de argumentos consequentialistas na fundamentação dos votos que aplicam a técnica modulatória em matéria tributária. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2011, p. 542), o argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial no mundo fático. No âmbito de um modelo formal de justificação, pode-se identificar uma dimensão *descritiva* do raciocínio consequentialista, a qual decorre da relação entre a indicação das alternativas de decisão e das consequências inerentes a cada uma delas, e uma dimensão *normativa*, referente à aplicação de um critério de valoração, para fins de ordenação das consequências, do qual se extrairá a alternativa decisória a ser privilegiada (LEAL; DIAS, 2017, p. 826).

Em uma decisão judicial, para que a estrutura de construção do argumento seja válida, o critério de valoração das consequências há de ser *jurídico*. Em se tratando de modulação de efeitos, merece realce essa afirmação, haja vista o caráter excepcional da medida e a intrínseca relação de seus pressupostos com a avaliação de consequências da decisão, considerada a sua pretensão de universalização e de estabilização isonômica das relações no mundo real (LEAL; DIAS, 2017, p. 827-828). José Maria Arruda de Andrade (2018, p. 513-514) adverte que os pressupostos da segurança jurídica e do interesse social não autorizam a busca por fundamentos decisórios em considerações morais ou em juízos

⁹ Embora defenda a impossibilidade de o Poder Público se valer do argumento da proteção da confiança, Misabel Derzi (2009, p. 729-748) reconhece que a Constituição da República contém os instrumentos necessários à proteção de fatos e de atos pretéritos, se alteração jurisprudencial surpreende o Estado, de modo que a mudança de entendimento não pode implicar a impossibilidade de cumprimento dos deveres elementares de financiamento de serviços públicos essenciais.

consequencialistas estranhos ao direito posto, sob pena de que isso cause abalo no Estado de Direito.

É objeto de intensa crítica doutrinária a utilização do argumento do impacto fiscal por decisão tributária como fundamento para a modulação de efeitos. As objeções são de três ordens: (i) o prejuízo experimentado pelo Estado não representa *per se* argumento jurídico (TORRES, 2019, p. 386-390); (ii) o raciocínio incentiva a edição de atos inconstitucionais e a ação pública em prol do retardo da solução judicial definitiva, pois quanto maior o tempo de vigência do ato inconstitucional maior será o impacto fiscal (ÁVILA, 2019, p. 589-590); (iii) as leis de direito financeiro estabelecem medidas de gestão de riscos fiscais que devem ser seguidas para minimizar o impacto de decisões desfavoráveis (ANDRADE, 2018, p. 516-521). Os pontos levantados são relevantes e merecem atenção da doutrina, dos administradores públicos e do Poder Judiciário, mas são necessárias algumas observações, notadamente sobre a generalização do argumento.

Há relação indissociável entre a arrecadação de tributos e a promoção de direitos fundamentais. No Estado fiscal, as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos e estão imbricadas aos direitos fundamentais dos indivíduos, mormente quanto às liberdades econômicas e ao bem-estar social (NABAIS, 2015, p. 679-680). Notadamente em países subdesenvolvidos, o Estado deve ser agente do desenvolvimento, atuando diretamente ou criando condições para que a iniciativa privada realize ou participe das mudanças nas estruturas socioeconômicas (FARIA, 2010, p. 106). Nesse contexto, o agir estatal deve se dar por meio de um planejamento adequado, do qual faz parte o orçamento público¹⁰. Se, por um lado, a referência isolada a um determinado prejuízo aos cofres públicos não consiste em argumento jurídico, não se pode perder de vista que decisões judiciais proferidas em sede de recursos repetitivos e de repercussão geral que produzam alto impacto fiscal trazem consigo implicações jurídicas importantes, relacionadas à execução orçamentária e à promoção de direitos fundamentais (PISCITELLI, 2011, p. 249-250), a caracterizar o excepcional interesse social exigido pela legislação que trata da modulação de efeitos.

¹⁰ Fernando FacuryScaff (2018, p. 267-277) destaca o papel do orçamento público para o enfrentamento de desigualdades e para a promoção da justiça distributiva. Escreve o autor: “O orçamento republicano é aquele que busca arrecadar de quem tem mais riquezas e gastar com quem tem menos riquezas. A busca jusfinanceira deve ser no sentido de permitir que as pessoas possam, de igual modo, exercer suas liberdades, e serem iguais em direitos para o exercício de suas capacidades, em busca de uma liberdade igual para todos”.

O argumento do incentivo à prática de atos inconstitucionais não dispensa o exame do cenário jurídico à época da edição das leis impugnadas e de eventual evolução jurisprudencial até o enfrentamento do tema quando da formação de um precedente vinculante. Isso porque há leis tributárias que são editadas em ambiente jurídico que denota flagrante inconstitucionalidade¹¹. Outras há, contudo, que revelam legítima interpretação da administração pública acerca da constitucionalidade da medida à época de sua elaboração, a qual pode não se confirmar em eventual apreciação da matéria pelos tribunais superiores, após a constituição de inúmeras relações jurídico-tributárias e o ingresso dos respectivos tributos nos cofres públicos.

Raciocínio semelhante se pode desenvolver quanto à gestão de riscos fiscais. A crítica doutrinária recai, de forma pertinente, sobre a arrecadação por meio de tributos cuja inconstitucionalidade ou ilegalidade já é sinalizada pelos tribunais superiores. Para José Maria Arruda de Andrade (2018, p. 516), uma gestão sem qualquer estratégia de impacto e que insista na aposta, muitas vezes improvável, de que não haverá derrota, parece desafiar o aspecto social e coletivo. Não se pode extrapolar a crítica, todavia, para dela extrair a impossibilidade de a administração pública defender, nas esferas administrativa e judicial, a política tributária inserida no ordenamento jurídico por agentes públicos eleitos para o Poder Executivo e para o Poder Legislativo. Do contrário, chegar-se-ia a um indesejável desdobramento sob a perspectiva da própria segurança jurídica: as sucessivas alterações na legislação tributária a cada questionamento administrativo ou judicial sobre aspectos dos tributos.

As discussões doutrinárias acima trazidas servem de pano de fundo para o exame de duas modulações de efeitos recentemente analisadas pelo Supremo Tribunal Federal, em que a Corte se debruçou sobre casos tributários complexos e de grande repercussão jurídica e econômica. Com isso, procurar-se-á identificar o modo como os parâmetros da segurança jurídica e do interesse social foram utilizados como fundamento decisório.

¹¹ Isso se dá não somente em hipóteses que geram arrecadação direta aos entes públicos. É comum, por exemplo, a edição de leis estaduais que concedem incentivos fiscais de ICMS de modo unilateral, sem a observância do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, integrado pelas regras da Lei Complementar n. 24/1975 (atualmente, também da Lei Complementar n. 160/2017), a despeito da jurisprudência firme de que tais atos normativos são inconstitucionais.

2.1 ADI 5.469/DF

A ADI 5.469/DF (BRASIL, 2021a) foi ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) contra dispositivos do Convênio ICMS n. 93/2015, editado pelo CONFAZ, o qual regulamentou a alteração promovida pela Emenda à Constituição n. 87/2015 nos arts. 155, VII e VIII, da CF/88. Em síntese, até a edição da emenda, nas operações interestaduais que destinassem mercadorias a consumidores finais não contribuintes de ICMS, a totalidade do imposto permanecia na unidade federativa de origem. Com o crescimento do *e-commerce*, o constituinte reformador atuou para que, nessas mesmas operações, a exemplo do que já ocorria nas vendas para os consumidores finais contribuintes, o imposto correspondente à alíquota interestadual permanecesse na origem, assegurando à unidade federativa de destino o recolhimento da diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFAL).

Por uma maioria de seis votos a cinco, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas conveniais, porquanto necessária a edição de lei complementar para disciplinar a alteração constitucional, modulando-se os efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), ressalvadas as ações judiciais em curso. Dois votos divergiram da proposta de modulação. O Ministro Marco Aurélio argumentou que a modulação estimularia a edição de atos normativos inconstitucionais. O Ministro Edson Fachin, por seu turno, acolheu proposição modulatória do relator quando do voto proferido na primeira assentada, na sessão de 11/11/2020. Nela, o marco temporal para a produção de efeitos era o exercício de 2021.

A modulação de efeitos foi proposta *ex officio* pelo relator, Ministro Dias Toffoli, que ressaltou que uma miríade de operações fora tributada nos moldes das cláusulas do Convênio ICMS n. 93/2015. Observou que a Emenda à Constituição n. 87/2015 foi editada com o objetivo de melhor distribuir entre os Estados e o Distrito Federal as receitas do imposto, de modo que a ausência de modulação faria com que esses entes públicos experimentassem situação inquestionavelmente pior do que aquela observada antes da alteração constitucional. Também foi referida, no voto do Ministro relator, a manifestação dos Secretários de Fazenda que ressaltavam o vácuo normativo que seria gerado pela declaração de inconstitucionalidade, a qual deixaria as operações interestaduais sem um tratamento tributário adequado.

O voto do Ministro Luís Roberto Barroso há de ser destacado sobretudo em dois aspectos. De início, ao propor a fixação de um marco temporal futuro (prazo de um ano) para a produção de efeitos da decisão, prazo no qual se oportunizaria ao Congresso Nacional a edição da lei complementar necessária à regulação da matéria, uma vez que “ambas as interpretações têm a sua razoabilidade e os seus fundamentos, e considerando o impacto fiscal que se produziria sobre os estados”. Posteriormente, quando dos debates acerca da modulação, o Ministro Barroso argumentou que a proposta apresentada pelo Ministro Dias Toffoli aproxima, na maior intensidade possível, as duas correntes que se formaram no Tribunal: a de que não havia inconstitucionalidade e a de que há inconstitucionalidade.

2.2 RE 574.706 ED/PR

Nos Embargos de Declaração no RE 574.706/PR (BRASIL, 2021b), o STF, por maioria, modulou os efeitos da decisão de mérito do recurso, em que assentada a tese de repercussão geral segundo a qual “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins”. Foram ressalvadas as ações ajuizadas até a data da sessão do julgamento de mérito do recurso extraordinário paradigma (15/03/2017).

O voto da Ministra relatora Cármen Lúcia destacou que pode ser objeto de modulação a alteração de jurisprudência iterativa, predominante ou pacificada de um tribunal, até mesmo a de segundo grau de jurisdição, apesar da literalidade do art. 927, § 3º, do CPC. Para a Ministra, “também as alterações nos casos dos demais incisos do art. 927 (IV, V), que não se referem a decisões vinculantes no sentido forte, ou seja, cujo desrespeito não gera a possibilidade do uso da reclamação, podem criar necessidade de modulação”. O relevante é que tenham pretensão de permanência ou que estejam inseridas em uma cadeia de decisões no mesmo sentido, com capacidade de generalização. A segurança jurídica decorrente da estabilidade das decisões judiciais ocorre também em benefício da Fazenda Pública. O fundamento foi seguido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, com interessante observação interpretativa quanto ao art. 927, § 3º, do CPC: mudança de entendimento em matéria tributária *deve* ser prospectiva.

Outros votos vencedores quanto à modulação enveredaram por uma argumentação em torno do excepcional interesse social. O Ministro Nunes Marques aduziu que não se deve reduzir o interesse social a qualquer prejuízo financeiro produzido pela decisão. No entanto,

concluiu que, quando o impacto é de tal dimensão que coloque em risco a própria concretização do Estado social, encontra-se preenchido o requisito legal. O Ministro Alexandre de Moraes agregou ao argumento do impacto financeiro informação extraída de noticiário especializado, no qual um economista analisou a decisão de mérito e destacou que o tributo cobrado das sociedades empresárias já fora repassado ao consumidor.

Por sua vez, o Ministro Dias Toffoli, além de reconhecer fundamentos de segurança jurídica que, por si sós, justificavam a modulação, ressaltou que a aplicação da técnica seria devida em virtude de diversas consequências de ordem fiscal informadas pelo anexo de riscos fiscais constante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, mas também por informações colhidas na imprensa especializada quanto à busca de créditos pelas sociedades empresárias e pelo elevado número de processos sobrestados nos tribunais de origem em razão da pendência de julgamento do tema. O Ministro Ricardo Lewandowski afirmou que “o interesse social está na prolação de uma decisão equilibrada, que contempla, ao mesmo tempo, os interesses do Fisco, que, ao final, representa o patrimônio comum de todos nós, e os dos contribuintes”. Por sua vez, o Ministro Luiz Fux ponderou que a modulação excessiva gera risco de estímulo à inconstitucionalidade conveniente e útil. No entanto, no caso em exame, o Presidente do STF assinalou o momento de crise econômica e social, destacando que o Estado arrecada tributos para a satisfação das necessidades coletivas e as empresas os pagam em colaboração com as funções estatais.

Os votos vencidos quanto à modulação foram proferidos pela Ministra Rosa Weber e pelos Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin. A Ministra Weber rejeitava a modulação sob o argumento principal de que o impacto financeiro é mera consequência fática da decisão, não podendo servir de fundamento primeiro e proeminente nas decisões judiciais, sob pena de gerar abalo no Estado de Direito. Para o Ministro Fachin, “a perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agredem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos”. Já o Ministro Marco Aurélio indeferiu a modulação por compreender não ser aplicável aos processos subjetivos.

Um tratamento à parte merece o voto do Ministro Gilmar Mendes, por dialogar com a sequência deste trabalho. Para realçar a importância de considerar o impacto financeiro na decisão de modulação de efeitos, o Ministro Gilmar Mendes pontuou que o Estado de Direito não existe fora de uma ideia de Estado fiscal, em que os direitos fundamentais – negativos e positivos – são custeados pela tributação. Em relação à segurança jurídica, o Ministro Mendes

trouxe uma abordagem distinta da adotada nos votos antecedentes, porquanto não calcada na virada jurisprudencial mas na plêiade de situações jurídicas que seriam desencadeadas pela tese fixada. Aventou, por fim, “se não seria aconselhável, com respaldo no art. 927, § 2º, do CPC – ainda que tardiamente porque posterior alteração de tese jurídica –, a convocação de audiências públicas para que todas essas situações pudessem ser mapeadas”.

Como se pode constatar, os fundamentos empregados para a modulação de efeitos em matéria tributária são diversos e navegam entre a segurança jurídica e o interesse social, por vezes sem uma relação clara e imediata com os preceitos constitucionais e legais postos em evidência para deles se extrair a presença dos requisitos autorizadores da modulação. As consequências da decisão, de fato, são levadas em consideração em todos os votos proferidos, seja sobre o sistema jurídico, sobre as finanças públicas, ou, ainda, sobre os reflexos econômicos da universalização da tese de repercussão geral. Como explicam Leal e Dias (2017, p. 827-828), os critérios que possibilitam a modulação de efeitos, apesar de indicarem um estado de coisas a ser promovido, não estabelecem os meios para alcançá-los. A referência do Ministro Gilmar Mendes às audiências públicas provoca-nos a investigar de que modo as regras processuais constituem uma forma de assegurar que esses *meios* não se apartem do direito posto no exame das modulações de efeitos em matéria tributária. A isso dedicamos o próximo tópico.

3 MODULAÇÃO ÀS CLARAS: CONTRADITÓRIO E FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS NAS MODULAÇÕES DE EFEITOS

A Constituição Federal de 1988 estabelece direitos fundamentais de natureza processual. O direito ao julgamento por uma autoridade competente (art. 5º, LIII), o devido processo legal (art. 5º, LIV), a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, LV) constituem o núcleo de tais direitos, a partir do qual se desdobram inúmeras características da atividade jurisdicional decorrentes de outros dispositivos constitucionais e da conformação legislativa da atividade processual. É nesse sentido que a doutrina tem identificado, ao lado dos tradicionais sistemas *dispositivo* e *inquisitivo*, o modelo processual *cooperativo*.

De acordo com Fredie Didier Jr., (2011, p. 213-226) o princípio da cooperação estabelece o modo como o processo civil deve ser estruturado no Brasil. Consiste na formação de uma comunidade de trabalho constituída pelas partes e pelo órgão jurisdicional, que

conduz o processo de modo dialogado para que dele se extraia uma decisão judicial que seja fruto da atividade processual em cooperação. O autor afirma que um dos corolários do princípio da cooperação é o *dever de consulta*, segundo o qual não pode o órgão jurisdicional decidir com base em questões fáticas ou jurídicas, ainda que possam ser conhecidas de ofício, sem que sobre elas sejam as partes intimadas. Tal dever foi positivado no art. 10 do Código de Processo Civil de 2015.

O dever de fundamentação das decisões judiciais também merece ser destacado, por ser elemento chave do processo no Estado Democrático de Direito. É a exposição dos fundamentos de fato e de direito que conduzem à conclusão da decisão judicial que permite a verificação da observância do contraditório, do acesso aos meios recursais e da aplicação íntegra e coerente dos precedentes judiciais. Com o objetivo de assegurar o cumprimento do dever de fundamentação, o CPC/2015, no art. 489, § 1º, acrescentou uma série de situações em que *não* se considera fundamentada a decisão judicial: (i) limitação à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; (ii) emprego de conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; (iii) invocação de motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; (iv) não enfrentamento de todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador ; (v) invocação a precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; (vi) inobservância de enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

A modulação de efeitos traz consigo algumas tensões que devem ser examinadas sob o ângulo do contexto normativo acima retratado. Se, por um lado, a modulação constitui técnica que excepciona as regras de eficácia das decisões de inconstitucionalidade e dos precedentes, por outro lado, possui como requisitos legais conceitos com elevado grau de indeterminação, conferindo ao órgão jurisdicional uma gama de possibilidades de construção da fundamentação decisória. Ainda, por firmar as balizas de eficácia de uma decisão judicial em momento posterior ao julgamento do mérito da causa, no qual são concentrados os esforços argumentativos das partes e a fundamentação dos votos dos julgadores, a modulação pode tender a um déficit de contraditório e de fundamentação. Não obstante, a definição da eficácia da decisão de inconstitucionalidade ou de formação de um precedente,

sobretudo em matéria tributária, possui importantes implicações nas relações jurídico-tributárias e na integridade do sistema jurídico.

O art. 927 do CPC/2015, ao dispor sobre a superação para frente de precedentes, dedicou especial atenção ao contraditório e à necessidade de fundamentação adequada e específica da decisão. Nos termos do § 2º, “a alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese”. Já o § 4º prescreve que “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”. Ainda que os dispositivos se refiram à alteração de tese jurídica e à modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese firmada em recurso repetitivo, pensamos que eles têm aplicabilidade mais ampla do que a declarada.

Primeiramente, não há como antever se de fato haverá uma alteração do precedente, de modo que a ampliação do contraditório por meio da inserção de atores com capacidade para contribuir com o julgamento tem lugar sempre que venha a ser promovida a rediscussão do tema ou do enunciado sumular¹². Além disso, não há razão para que se restrinja a qualificação do contraditório às potenciais alterações de teses jurídicas. Nas hipóteses de formação de precedentes de reprodução obrigatória é igualmente possível a convocação de audiências públicas¹³ e a admissão de *amicuriae* nos autos. Tanto é assim que o art. 138 do CPC/2015 permite a participação de pessoa natural ou jurídica com representatividade adequada, considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia¹⁴.

¹² “De início, se uma tese jurídica adotada tiver a possibilidade de ser alterada, previamente poderão ser realizadas audiências públicas, com a participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese, sendo possível, ainda, a modulação dos efeitos da transformação no interesse social e no da segurança jurídica, nos moldes já contidos no art. 27 da Lei n. 9.868/1999.” (FARIA, 2021, p. 303).

¹³ Foi o caso da audiência pública conjunta convocada pelo Ministro Luis Felipe Salomão, ocorrida em 27/08/2018, acerca de dois temas submetidos à sistemática dos recursos especiais repetitivos, em que fixadas as seguintes teses pela Segunda Seção do STJ: “A cláusula penal moratória tem a finalidade de indenizar pelo adimplemento tardio da obrigação, e, em regra, estabelecida em valor equivalente ao locativo, afasta-se sua cumulação com lucros cessantes” (Tema 970) e “No contrato de adesão firmado entre o comprador e a construtora/incorporadora, havendo previsão de cláusula penal apenas para o inadimplemento do adquirente, deverá ela ser considerada para a fixação da indenização pelo inadimplemento do devedor. As obrigações heterogêneas (obrigações de fazer e de dar) serão convertidas em dinheiro, por arbitramento judicial” (Tema 971).

¹⁴ Embora a participação de *amicuriae* esteja tipicamente relacionada com o julgamento de recursos repetitivos, de ações de controle concentrado de constitucionalidade ou de temas de repercussão geral, em razão da transcendência dos efeitos

Esses instrumentos processuais, se bem aproveitados pelos órgãos jurisdicionais e pela sociedade, contribuem para que os julgadores formem precedentes e construam normas de decisão aptas a fornecer segurança jurídica e integridade ao ordenamento. As audiências públicas e a intervenção processual de atores com capacidade para apresentar dados e argumentos jurídicos acerca da controvérsia em julgamento são oportunidades privilegiadas para a formulação de prognoses públicas acerca das consequências jurídicas, econômicas e sociais de um precedente, dentro de um modelo cooperativo de jurisdição. Naturalmente, os possíveis impactos à segurança jurídica e as razões de excepcional interesse social serão mais facilmente identificados e incorporados aos fundamentos do acórdão, seja para refutar a modulação de efeitos, seja para estabelecer um regime de transição.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm admitido que a modulação de efeitos seja adotada de ofício ou concedida a partir de requerimento por meio de embargos de declaração opostos contra o acórdão que julga o mérito da ação ou do recurso, ainda que não precedido de pedido das partes¹⁵. Em todo caso, opera-se um julgamento bifásico, no qual, definido o mérito, inicia-se a apreciação de uma segunda questão, concernente aos efeitos da decisão. Observa Humberto Ávila (2019, p. 610-611) que, como não há uma relação necessária entre os argumentos de mérito e os que giram em torno da eficácia da decisão, as partes devem ser ouvidas especificamente quanto à modulação. O autor defende que, a exemplo do que ocorre nos procedimentos de modulação de eficácia de decisões da Corte Europeia de Justiça, eventual proposta de modulação inaugurada por ocasião do exame do mérito deve implicar a suspensão do julgamento, para que as partes possam enfrentá-la.

A proposta de suspensão do julgamento tem a virtude de assegurar o contraditório sobre a modulação, atendendo à previsão do art. 10 do CPC/2015. Contudo, a interrupção do julgamento após a fixação de uma tese na sistemática dos recursos repetitivos ou da repercussão geral pode gerar desdobramentos indesejáveis sob a ótica da segurança jurídica,

desses julgamentos ao caso concreto, deve-se ressaltar que é possível sua admissão no julgamento de ações e de recursos em geral, desde que identificados os requisitos previstos no art. 138 do CPC/2015. À guisa de exemplo, anteriormente ao julgamento do AREsp 1.053.300/RS (BRASIL, 2020), foi admitido o ingresso da Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD), com poderes para manifestar-se nos autos e para proferir sustentação oral na sessão de julgamento.

¹⁵ No STF, os julgamentos da ADI 5.469/DF e do RE 574.706 ED/PR, os quais foram tratados no presente trabalho, exemplificam as duas possibilidades de instauração da discussão sobre a modulação de efeitos. No STJ, podem-se citar a modulação de efeitos proposta no voto condutor do acórdão do REsp repetitivo 1.381.734/RN (BRASIL, 2021) e o acórdão dos EDcl no REsp repetitivo 1.336.026/PE (BRASIL, 2018a), no qual acolhido pedido de modulação formulado por embargos de declaração.

a partir da replicação da tese aos processos pendentes antes de definida a eficácia do precedente. Tal aspecto fica mais claro quando se traz à baila o entendimento, adotado no Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2018b) e no Superior Tribunal de Justiça (BRASIL, 2021d), segundo o qual a ausência de trânsito em julgado do acórdão paradigma, mesmo se pendentes de apreciação os embargos de declaração com requerimento de modulação de efeitos, não impede o julgamento imediato de causas que versarem sobre o mesmo tema.

Para evitar o efeito prático acima apontado, é admitida, em tese, a concessão de efeito suspensivo aos embargos de declaração em que requerida a modulação de efeitos, com amparo no art. 1.026, § 1º, CPC/2015, segundo o qual “a eficácia da decisão monocrática colegiada poderá ser suspensa pelo respectivo juiz ou relator se demonstrada a probabilidade de provimento do recurso ou, sendo relevante a fundamentação, se houver risco de dano grave ou de difícil reparação”. Essa foi a solução adotada em decisão monocrática do Ministro Luiz Fux, ao apreciar os EDcl no RE 870.947/SE (BRASIL, 2018c), paradigma do Tema 810 da repercussão geral do STF. Mesmo em caso de modulação proposta *ex officio* na sessão de julgamento de mérito, é possível sustentar que o próprio órgão jurisdicional possa determinar a suspensão dos efeitos da decisão até a conclusão do julgamento, como decorrência imediata dos princípios da segurança jurídica e da isonomia, que norteiam o sistema de precedentes.

A despeito desses instrumentos, insistimos que a antecipação da discussão acerca das consequências jurídicas, econômicas e sociais da decisão, especialmente com a participação de *amicicuria*e e, quando necessário, com a realização de audiências públicas, coloca-se como alternativa processual mais adequada à promoção da segurança jurídica. É que a suspensão dos efeitos da decisão de mérito até o julgamento definitivo da modulação traz consigo uma série de problemas, como (i) a falta de parâmetros objetivos para reconhecer os casos em que seria cabível a medida, (ii) o estímulo a novos litígios, com base na expectativa de que os termos da modulação possam excluir ações ajuizadas mesmo após a fixação da tese, e (iii) as eventuais aplicações, no âmbito administrativo, da lei já declarada inconstitucional ou de interpretação superada pelo precedente formado pelo tribunal. Por outro lado, a ausência de qualquer medida suspensiva acarreta a aplicação imediata da decisão paradigmática, não obstante a possibilidade de alteração de sua eficácia executiva. Nesse contexto, a antecipação do debate acerca da modulação permite que sua definição *ex officio*, na sessão de julgamento do mérito do tema, dê-se sem prejuízo ao contraditório e, ainda que requerida por meio de embargos de declaração, tem a virtude de conferir celeridade

ao seu julgamento, porque já presentes nos autos as informações e os argumentos que embasarão a decisão.

Além dos aspectos procedimentais que asseguram o contraditório e o modelo processual cooperativo, faz-se necessário que a decisão modulatória, sobretudo porque excepcional, traga em seu bojo os fundamentos jurídicos da modulação. A diversidade de informações e de fontes de dados, por vezes estranhas ao debate travado nos autos, e a ausência de uma referência explícita às regras e aos princípios que permitem reconhecer, em cada caso, as razões de segurança jurídica e de interesse social que justificam a aplicação da técnica, afastam as decisões do dever de fundamentação, nos termos estabelecidos pelo art. 93, XI, da CF/88, e pelo art. 489, § 1º, do CPC/2015.

A modulação de efeitos, frisa-se, constitui uma exceção à regra do efeito *extunc* das declarações de inconstitucionalidade e da formação ou da superação de um precedente, observados os limites da coisa julgada. Ainda, circunscreve-se aos requisitos da preservação da segurança jurídica e do excepcional interesse social. Merece atenção a crítica de Jorge Octávio Lavocat Galvão (2021) ao risco de desvirtuamento da modulação, não só por meio de sua generalização, mas pela falta de cuidado na fixação de suas balizas. No âmbito do direito tributário, aspectos como a ressalva da eficácia executiva prospectiva às ações em curso, a definição de marcos temporais futuros e a criação de regras de transição, uma vez que potencialmente lesivos à segurança jurídica, à isonomia, à neutralidade tributária e à livre concorrência, são exemplos de parâmetros modulatórios que não prescindem de fundamentação específica, a ser empreendida com base em um contraditório qualificado no processamento da ação ou do recurso.

CONCLUSÃO

A modulação de efeitos encontra-se positivada no direito brasileiro (art. 27 da Lei n. 9.868/1999; art. 11 da Lei n. 9.882/1999; art. 927, § 3º, do CPC/2015), que estabelece como requisitos a segurança jurídica ou o excepcional interesse social. Tratando-se de exceção à regra da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade e da formação ou superação de precedentes, há de ser utilizada com cautela pelas Cortes de Precedentes, sob pena de gerar prejuízo à supremacia da Constituição e ao Estado de Direito. A abertura semântica dos parâmetros eleitos pelo legislador, com a indicação de um estado de coisas a

ser promovido sem o estabelecimento dos meios para alcançá-lo, acaba por conferir ao órgão jurisdicional amplo espaço decisório acerca da modulação de efeitos.

Nesse contexto, dois aspectos são centrais na crítica doutrinária a respeito da modulação de efeitos em matéria tributária: a possibilidade de o Estado ser beneficiário das modulações de efeitos e a utilização de argumentos consequencialistas na fundamentação dos votos. Verificou-se que o Supremo Tribunal Federal tem admitido a modulação de efeitos em benefício do Poder Público com base na segurança jurídica, notadamente nas hipóteses de alteração de jurisprudência dominante.

Demonstrou-se que abalizada doutrina aponta, com razão, a impossibilidade de associação imediata entre os impactos financeiros da decisão e as razões de excepcional interesse público, bem como a necessidade de desestimular a criação de tributos inconstitucionais. Não obstante, destacou-se que há relação indissociável entre a arrecadação de tributos e a promoção de direitos fundamentais, no âmbito de um Estado fiscal, no qual as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos e estão imbricadas à promoção do bem-estar social. Pontuou-se, ademais, que o argumento de que a adoção da modulação pode incentivar a prática de atos inconstitucionais não deve ser tomado como impeditivo geral à modulação, porquanto não se dispensa o exame do cenário jurídico à época da edição das leis impugnadas e de eventual evolução jurisprudencial até o enfrentamento do tema quando da formação de um precedente vinculante. Esses pontos devem ser examinados, em cada caso, à luz das regras constitucionais, das dimensões normativas da segurança jurídica e de sua ponderação com outros princípios constitucionais colidentes.

A correta aplicação da técnica modulatória exige que a decisão judicial traga os fundamentos jurídicos da modulação de efeitos. A diversidade de informações e de fontes de dados, por vezes estranhas ao debate travado nos autos, e a ausência de uma referência explícita às regras e aos princípios que permitem reconhecer, em cada caso, as razões de segurança jurídica e de interesse social que justificam a aplicação da técnica, afastam as decisões do dever de fundamentação, nos termos estabelecidos pelo art. 93, XI, da CF/88, e pelo art. 489, § 1º, do CPC/2015. Sendo assim, salientou-se a importância da construção de um modelo processual cooperativo, que envolva instrumentos como a participação de *amicicuriae* e a realização de audiências públicas, de modo a qualificar o contraditório em torno das consequências jurídicas, econômicas e sociais da decisão.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Arruda. Modulação [livro eletrônico]: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 506-523, 2018.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 11, p. 1-30, set./out./nov. 2007.

_____. Segurança Jurídica em Matéria Tributária. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 64, set./out. 2017.

_____. Teoria da Segurança Jurídica. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do Interesse Público: desconstrução ou reconstrução? *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, n. 26, p. 1-26, maio/jun./jul. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, AgInt no MS 27.721/DF, rel. Min. Regina Helena Costa, publicado em 08/10/2021d.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, EREsp 767.527/PR, rel. Min. Teori Zavascki, publicado em 22/10/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, EDcl no REsp 1.336.026/PE, rel. Min. Og Fernandes, publicado em 22/06/2018a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, REsp 1.381.734/RN, rel. Min. Benedito Gonçalves, publicado em 26/04/2021c.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, AREsp 1.053.300/RS, rel. Min. Gurgel de Faria, publicado em 02/10/2020b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Decisão Monocrática, RE 870.947 ED/SE, rel. Min. Luiz Fux, publicado em 26/09/2018c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 4.171/DF, rel. Min. Ellen Gracie, publicado em 21/08/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, ADI 5.469/DF, rel. Min. Dias Toffoli, publicado em 25/05/2021a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 560.626/RS, rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 05/12/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 574.706 ED/PR, rel. Min. Cármen Lúcia, publicado em 12/08/2021b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 593.849/MG, rel. Min. Edson Fachin, publicado em 05/04/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 638.115 ED-ED/CE, rel. Min. Gilmar Mendes, publicado em 08/05/2020a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, RE 1.112.500 AgR/ES, rel. Min. Roberto Barroso, publicado em 13/08/2018b.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Reflexões sobre a modulação dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 38.1, p. 379-390, jan./jun. 2018.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas. A modulação dos efeitos das decisões que alteram jurisprudência dominante do STJ (art. 927, § 3º, do novo CPC). In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor (Coord.). Temas Atuais e Polêmicos da Justiça Federal. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 109-127.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações Jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e Limites da Tributação. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 729-748. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Mutacoes-jurisprudenciais-em-face-da-protecao-da-confianca-e-do-interesse-publico-no-planejamento-da-receita-e-da-despesa-do-estado.pdf>>. Acesso em: 28 de setembro de 2022.

DIDIER JR., Fredie. Os Três Modelos de Direito Processual: inquisitivo, dispositivo e cooperativo. Revista de Processo, v. 198, p. 213-226, ago. 2011.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. Controle da Constitucionalidade na Omissão Legislativa. Instrumentos de Proteção Judicial e seus Efeitos. Curitiba: Juruá, 2001.

_____. Cinco Anos do Novo CPC: a importância dos precedentes. In: SANTA CRUZ, Felipe; FUX, Luiz; GODINHO, André (Coord.). Avanços do Sistema de Justiça: os 5 anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília: Editora OAB Nacional e CNJ, 2021, p. 289-308.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Irretroatividade e jurisprudência judicial. In: FERRAZ JR., Tércio Sampaio; CARRAZZA, Roque Antonio; NERY JÚNIOR, Nelson. Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ. São Paulo: Manole, 2007, p. 1-32.

GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: mitos, consequências e arranjos institucionais ideais. RDU, v. 15, n. 84, p. 93-113, nov./dez. 2018.

_____. É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento. Revista Consultor Jurídico, 19 de junho de 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>>. Acesso em: 28 de setembro de 2022.

GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. Revista Brasileira de Políticas Públicas, v. 7, n. 3, p. 819-843, dez. 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios [livro eletrônico]. 5 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de Constitucionalidade. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 1.169-1.562.

MITIDIERO, Daniel. Cortes Superiores e Cortes Supremas [livro eletrônico]. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

_____. Superação para Frente e Modulação de Efeitos: Precedente e Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

MÜLLER, Friedrich. Quem é o povo?: a questão fundamental da democracia. São Paulo: Max Limonad, 2003.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.

PEIXOTO, Ravi. Superação do Precedente e Segurança Jurídica. 4 ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

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

SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual: ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 3 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. RDE, a. 6, n. 21, p. 541-574, jan./dez. 2011.