

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS (UNISINOS)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

JORDANA FRANZEN REINHEIMER

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
Limites à Modulação de Efeitos no Brasil

São Leopoldo

2024

JORDANA FRANZEN REINHEIMER

**DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
Limites à Modulação de Efeitos no Brasil**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2024

R371d

Reinheimer, Jordana Franzen

Declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária: limites à modulação de efeitos no Brasil. / Laerte Radtke Karnopp -- 2024.
153 f. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2024.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon.

1. Direito tributário. 2. Controle de constitucionalidade. 3. Estado Democrático de Direito. 4. Modulação de efeitos I. Título. II. Marciano, Buffon.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: **"DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: Limites à Modulação de Efeitos no Brasil"**, elaborada pela mestrand Jordana Franzen Reinheimer, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 13 de setembro de 2024.



Prof. Dr. **Anderson Vichinkeski Teixeira**,
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon _____ *Participação por Webconferência*

Membro externo: Dr. Cristiano Colombo _____ *Participação por Webconferência*

Membro: Dr. Wilson Engelmann _____ *Participação por Webconferência*

AGRADECIMENTOS À CAPES

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

RESUMO

Por meio da presente dissertação de mestrado, propõe-se investigar os limites que o Supremo Tribunal deve observar no momento da realização da modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, de modo a constatar se tais balizas foram observadas pelo Supremo Tribunal Federal, em seus julgamentos proferidos entre os anos de 2022 e junho de 2024, notadamente, nos casos envolvendo matéria tributária. Para tanto, a pesquisa irá compreender a análise do controle de constitucionalidade no direito brasileiro, suas origens, procedimentos e principais características. Em um segundo momento, será direcionada para a análise da modulação de efeitos no Brasil, especialmente em direito tributário, com a apresentação de estudo comparado do instituto em relação a outros países: Estados Unidos, Portugal, Alemanha, Itália, Espanha e Bélgica, no intuito de identificar alguma similaridade com a forma em que aplicada a modulação temporal de efeitos em matéria tributária no Brasil. Na sequência, serão expostos os limites constitucionais à modulação de efeitos apontadas pela doutrina brasileira, a serem observados no momento da fundamentação das hipóteses caracterizadoras, na fixação dos marcos temporais e na utilização de eventuais ressalvas ao instituto. Por fim, o estudo se debruçará na análise crítica dos casos em que foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária, proferidos entre 2022 e junho de 2024, pelo Supremo Tribunal Federal, oportunidade na qual os dados serão agrupados de acordo com os limites traçados ao longo da pesquisa. A metodologia do presente estudo possui abordagem qualitativa e descritiva, abordando a temática a partir de pesquisa bibliográfica, realizada de forma sintetizada com base na seleção de livros, artigos, periódicos, teses e dissertações e, ao final, por meio da análise de casos relacionados à temática da pesquisa. No que se refere à fundamentação teórica, o método do estudo é o hipotético-dedutivo, essa perspectiva se volta principalmente para a teoria da Constituição como instituidora do Estado Democrático de Direito, e como instrumento norteador de toda a ação do Poder Estatal.

Palavras-chave: controle de constitucionalidade; direito tributário; Estado Democrático de Direito; modulação de efeitos.

ABSTRACT

This master's dissertation aims to investigate the limits that the Supreme Court must observe when modulating the effects of decisions declaring unconstitutionality, in order to determine whether such guidelines were observed by the Supreme Federal Court in its judgments issued between 2022 and June 2024, notably in cases involving tax matters. To this end, the research will include an analysis of the control of constitutionality in Brazilian law, its origins, procedures and main characteristics. In a second moment, it will be directed to the analysis of the modulation of effects in Brazil, especially in tax law, with the presentation of a comparative study of the institute in relation to other countries: the United States, Portugal, Germany, Italy, Spain and Belgium, in order to identify any similarities with the way in which the temporal modulation of effects is applied in tax matters in Brazil. Next, the constitutional limits to the modulation of effects indicated by Brazilian doctrine will be exposed, to be observed when substantiating the characterizing hypotheses, when setting the time frames and when using any reservations to the institute. Finally, the study will focus on the critical analysis of the cases in which the effects of the declaration of unconstitutionality involving tax matters were modulated, issued between 2022 and June 2024, by the Federal Supreme Court, at which time the data will be grouped according to the limits established throughout the research. The methodology of this study has a qualitative and descriptive approach, addressing the theme based on bibliographic research, carried out in a summarized form based on the selection of books, articles, periodicals, theses and dissertations and, at the end, through the analysis of cases related to the research theme. Regarding the theoretical basis, the study method is hypothetical-deductive, this perspective focuses mainly on the theory of the Constitution as the institution of the Democratic State of Law, and as a guiding instrument for all actions of the State Power.

Keywords: constitutionality control; tax law; democratic rule of law; modulation of effects.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Casos de decisão de modulação de efeitos.....	83
Quadro 2 - Síntese dos dados obtidos I.....	113
Quadro 3 – Síntese dos dados obtidos II.....	114
Quadro 4 - Modulação de efeitos em controle difuso.....	117
Quadro 5 - Síntese dos dados obtidos III.....	127
Quadro 6 - Síntese dos dados obtidos IV.....	127

LISTA DE SIGLAS

ADC	Ação declaratória de constitucionalidade
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
CFOAB	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
ICMS/ST	Substituição Tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
LINDB	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TC	Tribunal Constitucional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 CONTROLE JUDICIAL DA COMPATIBILIDADE DAS NORMAS COM A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988	13
2.1 Supremacia da Constituição e a concretização dos direitos fundamentais	13
2.2 Controle judicial repressivo de constitucionalidade na Constituição Federal de 1988	22
2.3 Efeitos do Controle Judicial de Constitucionalidade.....	33
3 MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS DECISÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	41
3.1 Modulação dos efeitos no Brasil e a Lei nº 9.868/99	41
3.2 Efeitos das decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária no direito comparado	51
3.3 Limites constitucionais à modulação de efeitos em matéria tributária.....	64
4 ANÁLISE DAS MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE ENVOLVENDO MATÉRIA TRIBUTÁRIA	82
4.1 Modulação de efeitos em controle concentrado	82
4.1.1 ADIs 6833, 6834 e 6835 e a cobrança de ITCMD no exterior	85
4.1.2 ADI nº 7117 e a seletividade do ICMS sobre a energia elétrica	94
4.1.3 ADI 6145 e admissibilidade de recurso administrativo no Ceará	107
4.1.4 ADI 6701 e o caso da transferência de depósitos	111
4.1.4 Síntese dos dados obtidos	112
4.2 Modulação de efeitos em controle difuso	117
4.2.1 RE 776.594 e a definição do Tema 919/STF	118
4.2.2. RE 1288634 e a definição do Tema 1172/STF	123
4.2.3 Síntese dos dados obtidos	126
CONSIDERAÇÕES FINAIS	129
REFERÊNCIAS	141

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, as decisões proferidas em controle de constitucionalidade das leis e atos normativos, em regra, possuem efeitos retroativos à data da edição do dispositivo reconhecido como inconstitucional, de modo que a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) extirpa, desde sua promulgação, a lei e todos os efeitos por ela produzidos, como se jamais tivesse existido no mundo jurídico.

Excepcionalmente, essa imediata retroação de efeitos é limitada pela Corte, nas hipóteses em que caracterizada a necessidade de resguardar-se a segurança jurídica e o excepcional interesse social, requisitos autorizadores previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Nessas hipóteses, o STF atribui efeitos temporais prospectivos à decisão, declarando a inconstitucionalidade da norma, sem, contudo, a nulidade dos atos praticados durante sua vigência.

Essa limitação temporal de efeitos, usualmente denominada de modulação de efeitos, foi incorporada à praxis da Suprema Corte brasileira, especialmente, em casos envolvendo matéria tributária. Nesses casos, considerando o direito envolvido, e seus reflexos econômicos, tendo de um lado os interesses dos contribuintes e de outro, os entes tributantes, surge o ponto central de conflito na aplicação do instituto.

Propõe-se, a partir do estabelecimento de premissas iniciais quanto aos limites que o Supremo Tribunal deve observar no momento da realização da modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, abordar o seguinte tema: declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, a observância dos limites à modulação de efeitos no Brasil pelo STF. Desse modo, o problema proposto pode ser expresso e sintetizado na seguinte indagação: Os limites na modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária foram observados pelo Supremo Tribunal Federal, em seus julgamentos proferidos entre os anos de 2022 e junho de 2024?

Inicialmente, a pesquisa irá compreender a análise do controle de constitucionalidade no direito brasileiro, suas origens, procedimentos e principais características, notadamente em relação aos efeitos das decisões proferidas no controle repressivo realizado pelo Judiciário. Em um segundo momento, será direcionado para a análise da modulação de efeitos no Brasil, especialmente em

direito tributário, com a apresentação de estudo comparado do instituto em relação a outros países: Estados Unidos, Portugal, Alemanha, Itália, Espanha e Bélgica, no intuito de identificar alguma similaridade com a forma em que aplicada a modulação temporal de efeitos em matéria tributária no Brasil.

Na sequência, serão expostos os limites constitucionais à modulação de efeitos apontadas pela doutrina brasileira, a serem observados no momento da fundamentação das hipóteses caracterizadoras, na fixação dos marcos temporais e na utilização de eventuais ressalvas ao instituto. Por fim, o estudo se debruçará na análise crítica dos casos em que foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária, proferidos entre 2022 e junho de 2024, pelo Supremo Tribunal Federal, oportunidade na qual os dados serão agrupados de acordo com os limites traçados ao longo da pesquisa.

Parte-se da hipótese de que o instituto da modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade das leis e atos normativos, nos casos excepcionais em que precisa ser aplicado, deve concentrar-se na efetiva tutela dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos/contribuintes, não só na aferição da inconstitucionalidade da lei ou do ato administrativo sob sua análise, mas, sobretudo, na aplicação do instituto. Isso porque, o controle de constitucionalidade visa justamente garantir a preservação da supremacia da Constituição Federal (CF), não sendo lícito, por meio da modulação de efeitos, perpetrar violação aos seus preceitos, com especial destaque, para os limites ao poder de tributar estabelecidos na Magna Carta.

Tanto ao fundamentar a necessidade de aplicação do instituto da modulação ao caso sob análise, quanto, ao fixar os marcos temporais das decisões de modulação de efeitos em controle de constitucionalidade e suas ressalvas, o Supremo Tribunal Federal está limitado a conferir à máxima efetivação dos preceitos constitucionais, sob pena de violação ao próprio Estado Democrático de Direito.

Neste cenário, o presente trabalho justifica-se pela importância da questão envolvendo os efeitos retroativos ou prospectivos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, considerando que no Brasil inúmeros são os casos em que são discutidas a inconstitucionalidade das leis em matéria tributária, dada a característica prolixa da Constituição Federal quanto ao Sistema Tributário Nacional. Nesse ponto, encontra-se a relevância acadêmica da definição dos limites a serem

observados pelo STF no momento da fundamentação dos requisitos autorizadores da modulação de efeitos, especialmente, quanto à legitimidade, ou não, da utilização de argumentos financeiros/orçamentários para embasar tal decisão.

No âmbito social/econômico, é preciso destacar que a limitação dos efeitos para o futuro acabada por instigar o Ente Tributante a instituir tributos inconstitucionais, considerando que, caso essa inconstitucionalidade venha a ser declarada no futuro, com a tendência do STF de modular os efeitos das declarações para o futuro, a arrecadação relativa aos tributos inconstitucionais resta mantida, ao passo que, com a modulação, os contribuintes que não possuíam ações judiciais em trâmite, não podem buscar reaver a quantia paga indevidamente.

Em contrapartida, a adoção do critério limitativo às ações ajuizadas acaba por criar um movimento de ajuizamento de ações para discussão da inconstitucionalidade das leis, tendo em vista que, sem essa busca ao judiciário, o contribuinte poderá não ter direito de reaver as quantias pagas, caso o STF module os efeitos de eventual inconstitucionalidade do tributo. Esse é mais um exemplo de como uma limitação constitucionalmente inadequada pode gerar efeitos negativos à sociedade.

Portanto, a pesquisa se mostra relevante no âmbito acadêmico e social em razão do notório aumento das decisões de modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, assim como em virtude das peculiaridades, já exemplificadas, que envolvem a limitação de efeitos das decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária. Sem perder de vista que, à semelhança do direito penal, o direito tributário representa uma constante luta dos cidadãos para submeter o poder do Estado à necessária observância dos direitos fundamentais.

O objetivo geral, portanto, é investigar se os limites constitucionais à modulação de efeitos foram observados pelo Supremo Tribunal Federal no momento da limitação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária. Partindo da premissa de que a finalidade última do controle de constitucionalidade é a máxima manifestação da Supremacia da Constituição Federal e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais.

Já o objetivo específico é identificar, a partir da análise das decisões proferidas pelo STF, nos casos envolvendo matéria tributária, com julgamento de mérito entre os anos de 2022 e 2024, se os argumentos que foram utilizados como fundamentos, os

marcos temporais e as ressalvas estabelecidas, atendem aos limites constitucionais definidos.

A metodologia do presente estudo possui abordagem qualitativa e descritiva, abordando a temática a partir de pesquisa bibliográfica, realizada de forma sintetizada com base na seleção de livros, artigos, periódicos, teses e dissertações. Bem como, ao final, por meio da análise de casos relacionados à temática da pesquisa.

Para a abordagem bibliográfica, serão utilizadas bibliografias clássicas do direito, a exemplo das obras de Hans Kelsen, Jorge Miranda, José Gomes Canotilho entre outros. No estudo comparado quanto à aplicação da modulação de efeitos em outros países, servirão de base artigos publicados por autores locais, publicados em periódicos de renome internacional.

Ainda, como a temática está relacionada à matéria tributária, foram selecionadas bibliografias específicas dessa área do direito, a fim de fazer uma relação com o direito constitucional e tributário, a exemplo dos ensinamentos de Ingo Wolfgang Sarlet, Roque Carrazza, Ricardo Lobo Torres e Geraldo Ataliba, entre outros.

Em relação à análise de casos proposta, serão selecionados os casos julgados pelo STF, em controle de constitucionalidade, envolvendo matéria tributária, com decisão de mérito proferida entre os anos de 2022 e junho de 2024, a fim de embasar os resultados do problema de pesquisa proposto. Para a seleção dos casos, será utilizado o sítio eletrônico do STF denominado de Corte Aberta, a base para essa análise serão os andamentos processuais e principais decisões dessas ações, a serem consultadas e extraídas diretamente do citado sítio eletrônico.

No que se refere à fundamentação teórica, o método de estudo é o hipotético-dedutivo, essa perspectiva se voltará principalmente para a teoria da Constituição como instituidora do Estado Democrático de Direito, e como instrumento norteador de toda a ação do Poder Estatal, no sentido de construir uma análise constitucionalmente adequada à problemática exposta.

2 CONTROLE JUDICIAL DA COMPATIBILIDADE DAS NORMAS COM A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

Para que se possa falar no controle de constitucionalidade e, posteriormente, discorrer acerca dos limites temporais das decisões proferidas pela jurisdição constitucional, é preciso construir algumas compreensões iniciais, sem as quais não será possível aprofundar o tema proposto. Para esse propósito, inicia-se a abordagem a partir dos aspectos que conferem supremacia à Constituição Federal, em sentido formal e material, como núcleo essencial e imutável do próprio Estado, sujeitando-o à máxima concretização de seus preceitos fundamentais.

Em um segundo momento, o estudo é conduzido para a análise do controle de constitucionalidade no direito brasileiro, de maneira a identificar quais as influências sofridas a partir dos modelos estadunidense e austríaco, como é realizado o controle de constitucionalidade denominado misto, qual o órgão julgador e os instrumentos processuais mais utilizados perante a Suprema Corte brasileira.

Ao final do capítulo, serão expostos os efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade no Brasil, especialmente, em relação aos seus efeitos temporais. Nesse ponto, destaca-se o dogma da atribuição dos efeitos retroativos (*ex tunc*) das normas inconstitucionais, adotado no Brasil, em comparação com o modelo de eficácia *ex nunc*, cuja maior referência encontra-se no direito austríaco.

Para encerrar, observa-se a possibilidade de adoção de um modelo que mitiga a teoria da retroatividade da lei inconstitucional (*ex tunc*), no qual a inconstitucionalidade não gera a consequente nulidade dos atos produzidos pela lei inconstitucional, tipo decisório conhecido no Brasil como modulação de efeitos temporais da decisão em controle de constitucionalidade, instituto que será objeto do próximo capítulo.

2.1 Supremacia da Constituição e a concretização dos direitos fundamentais

Neste subcapítulo, propõe-se analisar a supremacia da Constituição como norma base para a realização do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos. Essa supremacia que, em uma análise superficial pode parecer limitar-se ao exame de seu conteúdo formal perante as leis infraconstitucionais, mais do que isso, se perfectibiliza na máxima concretização de seu núcleo essencial, representado

pelos direitos e garantias fundamentais elegidos em um Estado Democrático de Direito.

Quando o assunto é a Constituição como norte definidor do restante do ordenamento jurídico, mantendo, portanto, com ele uma relação de supremacia, o primeiro ponto que pode ser destacado é o conceito de constituição, a qual pode ser definida como norma escrita, instrumento responsável por tratar de assuntos politicamente importantes para o Estado, entre eles, sua própria definição. Nesse conceito, a Constituição tem o papel de regular a forma de produção das leis em geral, estabelecendo regras mais rígidas para a alteração e revogação da lei constitucional.¹

A partir da teoria de Kelsen, a Constituição é a Carta Magna norteadora da organização do Estado e da Ordem Jurídica que se quer definir, “[...] ela é sempre o fundamento do Estado, a base da ordem jurídica que se quer apreender”.² Nessa perspectiva, a Constituição é um documento político que estabelece a forma de Estado, bem com os limites que devem ser observados pelo Poder Público em sua relação com seus cidadãos.

Sobre o conceito formal de constituição kelseniana, Paulo Bonavides afirma que dessa acepção decorre a clássica definição de legislação ordinária e legislação constitucional, fala-se em constituição formal no sentido de que estabelece as distinções entre a criação e reforma das leis ordinárias e constitucionais, esta última, com requisitos mais rígidos de alteração. A particularidade de tratamento demonstra a existência de uma hierarquia, na qual as normas constitucionais encontram-se em grau de superioridade perante as leis gerais.³

Nos termos de Kelsen, “a ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas”.⁴ Em outras palavras, a norma que regula a produção das demais é a norma superior, já a norma produzida a partir das determinações da primeira é a norma inferior. Nessa perspectiva, “uma norma somente é válida porque e na medida em que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma”.⁵

¹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 247-248.

² KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 130.

³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 65.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 246-247.

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 246-247.

Em suma, no que se relaciona ao controle de constitucionalidade a constituição formal é a norma escrita que serve de base para as demais normas no ordenamento jurídico. Se uma norma infraconstitucional não observar a forma de produção ou o conteúdo estabelecido na Constituição, essa norma carece de seu próprio fundamento de validade.

Contudo, no decorrer do século XX, esse conceito puramente formal, e mais restritivo, mostrou-se “susceptível aos destrutivos predomínios dos partidos e dos interesses fracionários”⁶, razão pela qual, evidenciou-se a construção de uma acepção material de constituição, essa não apenas limitada ao conteúdo escrito e formal anteriormente debatido, mas também à valorização de um núcleo mais profundo de sua própria essência.⁷

Na concepção denominada material, a constituição seria mais abrangente, passando a exprimir, igualmente, uma unidade de princípios fundamentais e estruturantes de sua substância, declarando “uma ideia de Direito que prevalece em certo tempo e lugar (seja pelo consentimento, seja pela adesão passiva; a resultante primária do exercício do poder constituinte material)”⁸. Deixando de lado o simples formalismo da constituição escrita, a constituição material vem a ser aquilo que permanece firme, porquanto seu núcleo fundamental é o parâmetro do próprio ordenamento instituído.⁹

Maurizio Fioravante, referindo-se à construção de Mortati, afirma que a partir da reavaliação do momento constituinte, como momento da produção das normas basilares de todo o ordenamento jurídico, a constituição material representa um núcleo fundamental desta constituição escrita, delimitando os princípios fundamentais

⁶ FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 103-109, jul./dez. 2012. p. 107. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>. Acesso em: 15 fev. 2023.

⁷ FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 103-109, jul./dez. 2012. p. 107. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>. Acesso em: 15 fev. 2023.

⁸ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 225. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982768/>. Acesso em: 09 fev. 2023.

⁹ “Não obstante a riqueza semântica que o envolve as múltiplas transformações ocorridas, o conceito de Constituição parece preservar um núcleo permanente: a ideia de um princípio supremo que determina integralmente o ordenamento estatal e a essência da comunidade constituída por esse ordenamento”. In: MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo G. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1182. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618088/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

que representam suas linhas mestres, trazendo equilíbrio para todo o sistema.¹⁰ Além de um instrumento escrito e suscetível às mudanças, a Constituição, em seu núcleo mais profundo, permanece preservada, sendo este núcleo a essência de todo o ordenamento estatal.¹¹

Nessa perspectiva, ela se propõe a ser o fundamento da própria Constituição Democrática, isso se deve ao fato de que o exercício da democracia não se perfectibiliza apenas na edição de procedimentos formais descritos na letra fria da lei, em uma perspectiva positivista/formalista, mas também, por meio do constante respeito aos princípios elegidos como irrenunciáveis, os quais constituem o núcleo essencial e inviolável desta Constituição.¹² Por esta razão, a supremacia da Constituição não tem a ver apenas com a rigidez e o controle de constitucionalidade, relaciona-se, igualmente, com o seu papel de norma dirigente dos Poderes Públicos, condicionando-os a garantir a realização desses valores.¹³

Para José Joaquim Gomes Canotilho uma das principais funções da Constituição é garantir o exercício dos direitos e liberdades dos cidadãos. Com a constitucionalização desses direitos, seu exercício foi suprimido das liberdades até

¹⁰ “O momento constituinte é de se entender, na construção de Mortati, como o fundamento mais autêntico da constituição a emanar, que dela decorrem os caracteres mais basilares, mediante a proposição de uma série de normas fundamentais de princípio. São aquelas normas, no seu conjunto e nos seus equilíbrios internos, a determinar os contornos da constituição em sentido material, que sob este perfil coincide, portanto, com o núcleo fundamental da própria constituição escrita.” *In*: FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 103-109, jul./dez. 2012. p. 107. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>. Acesso em: 15 fev. 2023.

¹¹ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo G. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1182. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553618088/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

¹² “Na linha de Mortati, a constituição em sentido material perde, portanto, o caráter polêmico que havia assumido no tempo de Weimar e mesmo em relação à Constituição democrática weimariana. Ao contrário, essa se repropõe, na metade do século XX, como fundamento da constituição democrática, no sentido de uma democracia que não é feita somente de procedimentos, mas também de princípios irrenunciáveis, fruto de escolhas conscientes, a exprimir na constituição a emanar e que dela representam o núcleo mais essencial.” *In*: FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 103-109, jul./dez. 2012. p. 109. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>. Acesso em: 15 fev. 2023.

¹³ “La renovada supremacía de la constitución no se refiere sólo a este aspecto, que es el de la rigidez constitucional, el del control de constitucionalidad y el de una tutela más eficaz de la esfera individual de libertad con el instrumento de la construcción como norma fundamental de garantía (costituzione-garanzia). Con las constituciones democráticas de este siglo vuelve a primer plano otro aspecto, el de la constitución como norma directiva fundamental (costituzione-indirizzo), que dirige a los poderes públicos y condiciona a los particulares de tal manera que asegura la realización de los valores constitucionales.” *In*: FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 129.

então usufruídas pelo Poder Público. Houve uma limitação dos poderes do Estado perante os cidadãos, com fundamento justamente na vinculação deste Poder Soberano ao respeito e à sua máxima concretização.¹⁴

Nessa perspectiva, prezar pela supremacia da Constituição não representa apenas zelar pela sua compatibilidade perante as normas hierarquicamente inferiores, mas também, a necessidade de que seja empregada com a máxima efetividade possível, considerando a Constituição e seus direitos fundamentais como a base para a interpretação do direito como um sistema.¹⁵

Como visto, a partir da construção de um sentido material para a Constituição, esse baseado nos preceitos estabelecidos como irrenunciáveis, a proteção e a efetividade dos direitos fundamentais tornaram-se tarefa permanente do Estado. Esses direitos fundamentais, para Jorge Miranda, devem ser entendidos como os direitos relativos aos indivíduos, constitucionalmente estabelecidos, tanto em sua concepção formal, como material, duas espécies classificadas pelo autor como: “direitos fundamentais em sentido formal” e “direitos fundamentais em sentido material”.¹⁶

Em síntese, ao lado do sistema de governo e da organização dos poderes, os direitos fundamentais são a essência do Estado Constitucional, estando presentes não só no conceito formal, mas também, configurando “elemento nuclear da constituição material”.¹⁷ Por esta razão, a concretização dos direitos fundamentais é tarefa permanente do Estado, nas palavras de Ingo Wolfgang Sarlet, “podemos afirmar que o Estado Constitucional determinado pelos direitos fundamentais assumiu feições de Estado ideal, cuja concretização passou a ser tarefa permanente”.¹⁸

Referindo-se à Constituição Portuguesa, Jorge Miranda aduz que a razão que conduz à esta imposição estatal, decorre do carácter fundamental da própria

¹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 1440.

¹⁵ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 29.

¹⁶ “Por direitos fundamentais entendemos os direitos ou as posições jurídicas activas das pessoas enquanto tais, individual ou institucionalmente consideradas, assentes na Constituição, seja na Constituição formal, seja na Constituição material – donde direitos fundamentais em sentido formal e direitos fundamentais em sentido material.” *In*: MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3. ed. Lisboa; Coimbra: Rev. e Act, 2000. p. 7.

¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 69-70.

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 69-70.

Constituição, como fundamento de validade de todos os atos praticados pelo Estado, de modo que os “direitos fundamentais são os direitos que, por isso mesmo, se impõem a todas as entidades públicas e privadas (conforme, por seu lado, afirma o art. 18º) e que incorporam os valores básicos da sociedade”.¹⁹

Mais precisamente em relação à vinculação do Poder Judiciário à realização dos direitos fundamentais, Jorge Miranda aduz que referida afirmação parece ser incontestável, tendo em vista a imagem dos juízes como concretizadores dos direitos dos cidadãos, não só na condução dos processos, como também na tomada de decisões. Nos termos do autor, “por mais que apliquem direito público, direito privado ou direito estrangeiro, a vinculação dos juízes é sempre da mesma natureza: a sua actividade é sempre pública”.²⁰

Nessa linha argumentativa, o Poder Judiciário é vinculado aos direitos fundamentais de forma negativa e positiva, de forma negativa no sentido de limitar o conteúdo e os sentidos dos direitos fundamentais como limites objetivos aos órgãos do Poder Público e em sentido positivo, no sentido de que os Tribunais são obrigados, ao dizer o direito aplicável ao caso, a garantir a maior eficácia possível dos direitos fundamentais.²¹

Nos termos de Lenio Streck, no Estado Democrático de Direito a lei é um instrumento de ação do Estado, um método para garantir a efetivação dos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente, em suas palavras, o Estado Democrático de Direito “representa, assim, a vontade constitucional de realização do Estado Social. É nesse sentido que ele é um plus normativo em relação ao direito promovedor-intervencionista próprio do Estado Social de Direito”.²² Especificamente no contexto nacional, foi a Constituição Federal de 1988 que estabeleceu o Estado

¹⁹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3. ed. Lisboa; Coimbra: Rev. e Act, 2000. p. 52.

²⁰ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 242.

²¹ “São os próprios tribunais, de modo especial a Jurisdição Constitucional por intermédio de seu órgão máximo, que definem, para si mesmos e para os demais órgãos estatais, o conteúdo e sentido “correto” dos direitos fundamentais. Paralelamente a esta dimensão negativa da vinculação do Poder Judiciário aos direitos fundamentais, J. Miranda, ilustre mestre de Lisboa, aponta a existência de uma faceta positiva, no sentido de que juízes e tribunais estão obrigados, por meio da aplicação, interpretação e integração, a outorgar às normas de direitos fundamentais a maior eficácia possível no âmbito do sistema jurídicos.” *In*: SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 396.

²² STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 39.

Democrático de Direito no Brasil, e conseqüentemente, a necessidade de realização dos direitos fundamentais a ele indissociáveis.²³

No Brasil, o Estado Democrático de Direito tem como fundamentos essenciais a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana (art. 1º) e seus objetivos fundamentais são a necessidade da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento social, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem comum (art. 3º). Igualmente, existe um rol de direitos e garantias fundamentais estabelecido no art. 5º, bem como dispositivos esparsos no texto constitucional e os direitos fundamentais existentes em toda a Constituição, a exemplo dos tratados internacionais sobre direitos humanos.²⁴

Em vista do que se pode extrair do até então apontado, com a instituição do Estado Democrático de Direito no Brasil, a partir da Constituição Federal de 1998, os direitos fundamentais ganharam o devido destaque no ordenamento jurídico brasileiro, vinculando, pois, todos os órgãos do Estado. Nesta perspectiva, o Poder Judiciário, igualmente está vinculado à necessária busca pela concretização destes direitos, não só estabelecendo limites na interação entre os cidadãos e o Poder Público, como também, positivamente, atuando no sentido de dar a maior efetividade aos preceitos constitucionais.

No que se relaciona à matéria tributária, cabe ressaltar que o Brasil é um país que constitucionalizou o direito tributário, tendo em vista que dispôs sobre o tema, não só em capítulo próprio, como também esparsamente. O Sistema Tributário Nacional ganhou verdadeiro destaque, de sorte que a Carta Magna tratou de estabelecer as linhas gerais dos tributos, a competência dos entes Públicos para a instituição desses e as limitações ao poder de tributar.²⁵

A Constituição Federal de 1988 é a principal fonte do Direito Tributário brasileiro, em decorrência da “moldura constitucionalmente traçada para esse fim”²⁶,

²³ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 41.

²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007. p. 135-136.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 213. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

²⁶ COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário**: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 35. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 19 out. 2023.

essa característica prolixa em termos de tributação, diferencia o sistema brasileiro do que se pode encontrar na maioria dos países, nos quais não há uma ampla delimitação constitucional.²⁷ A extensão das disposições contidas na Constituição pode ser encarada com um receio do constituinte em relação ao Estado e a fruição desses poderes, Ingo Wolfgang Sarlet destaca o fato de que a extensividade do texto demonstra uma certa desconfiança nos poderes constituídos em relação ao cumprimento desses preceitos.²⁸

Não se pode perder de vista que o Direito Tributário, assim como o Direito Penal, representa uma constante luta do povo para submeter o poder do Estado à necessária legalidade em suas ações. Estado de Direito e a legalidade na tributação são termos intimamente ligados, “onde houver Estado de Direito deve haver respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária”.²⁹ Em outras palavras, as disposições tributárias incluídas no texto constitucional garantem limites ao poder de tributar, o que o faz por meio do estabelecimento das competências tributárias, sem perder de vista os demais direitos e garantias constitucionais aplicáveis à espécie.³⁰

Ricardo Lobo Torres complementa no sentido de que além de todo o aparato constituído nos artigos específicos do sistema tributário, esse poder de tributar e, conseqüente, sua limitação “fincam suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”.³¹

²⁷ COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 35. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 19 out. 2023.

²⁸ “As constituições do tipo analítico, como é o caso da Constituição Federal de 1988, além de retirarem da disposição do legislador ordinário um conjunto bem maior de matérias, em geral são também mais frequentemente reformadas, pois quanto mais regras contemplam, mais se torna difícil a atualização da constituição mediante o processo legislativo ordinário e a interpretação. A título de exemplo, basta apontar novamente a experiência constitucional brasileira, que indica uma média de mais de três emendas constitucionais – computadas as emendas de revisão – por ano desde a promulgação da Constituição. Por outro lado, as constituições analíticas traduzem certa desconfiança em relação aos poderes constituídos (limitando a sua liberdade de conformação e sua discricionariedade), bem como evidenciam a preocupação de assegurar maior proteção a determinados institutos e bens jurídicos”. In: SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 31. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 02 out. 2023.

²⁹ COELHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 343. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 257

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 20.

Nesse ponto, cabe registrar a rigidez constitucional e a existência de cláusulas pétreas, as quais determinam que não poderão ser objeto de emenda, a abolição da ordem federativa do Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os próprios direitos e garantias fundamentais, nos termos estabelecido no art. 60 da CF da Constituição Federal de 1988.³² Essa rigidez constitucional, revela a escolha feita pelo constituinte no sentido de garantir que o texto constitucional não será livremente alterado, nos termos de Canotilho “esta escolha de um processo agravado de revisão, impedindo a livre modificação da lei fundamental pelo legislador ordinário, considera-se uma garantia da Constituição”.³³

Humberto Ávila destaca a abertura e a rigidez do sistema tributário no Brasil, na concepção do autor, há abertura tendo em vista a aplicação dos princípios fundamentais e dos direitos e garantias fundamentais expressos nos capítulos iniciais da Constituição, e a rigidez, decorrente do detalhamento das previsões contidas quanto à competência, repartição de receitas, assim como em decorrência da impossibilidade de alteração dos princípios e garantias fundamentais por meio de emenda.³⁴

Justamente por estarem constitucionalizados, os preceitos de direito tributário revestem-se da rigidez e supremacia constitucionais, preceitos, estes, que não se encerram nas regras que delimitam a repartição das receitas e a competência dos entes federados para a instituição de tributos, mas também, aos princípios e garantias fundamentais, vinculando, igualmente, o Estado à sua observância e máxima concretização.

Como visto, a supremacia da Constituição se perfectibiliza, não apenas na aferição da compatibilidade formal das normas infraconstitucionais, com a Magna

³² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso: 23 out. 2023.

³³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Almedina, 2000. p. 1059.

³⁴ “Abertura, porque outras limitações, que decorrem do sistema ou dos princípios adotados pela Constituição Federal, especialmente dos princípios fundamentais (arts. 1o a 5o) e dos direitos fundamentais e das garantias (arts. 5o a 17), são expressamente incorporadas ao Sistema Tributário Nacional (art. 150 e § 2o do artigo 5o). Rigidez, primeiro, porque as regras de competência dos impostos e as regras de repartição das receitas tributárias são detalhadamente previstas pela própria Constituição Federal. (arts. 153 a 156). Segundo, porque os princípios fundamentais e as garantias não podem ser alterados por meio de emenda constitucional (§ 4o do artigo 60).” *In*: AVILA, Humberto B. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 615-616. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 20 out. 2023.

Carta, como também, na garantia da máxima efetividade dos direitos fundamentais por ela privilegiados. Dentro dessa cartela de direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal, os preceitos relacionados à matéria tributária, dada a sua natureza constitucionalizada, revestem-se dessa necessidade de efetiva proteção e efetividade, a ser observada por todo o Estado, notadamente, pelo Poder Judiciário, no desempenho de suas atividades de Guardiã Constitucional, ponto que será na sequência debatido.

2.2 Controle judicial repressivo de constitucionalidade na Constituição Federal de 1988

O presente subcapítulo tem como objeto central abordar o controle judicial de constitucionalidade na Constituição Federal de 1988, não se desconsidera a existência de controle preventivo de constitucionalidade, bem como as espécies de controle de constitucionalidade a serem realizados pelo Legislativo e Executivo. Todavia, para fins metodológicos e visando manter a estrita relação com o tema de pesquisa, optou-se por iniciar a análise a partir desta espécie de controle.

Feitos os esclarecimentos iniciais, importante retomar as premissas até então estabelecidas, uma vez que essenciais para a compreensão da finalidade do controle de constitucionalidade. Como visto, a Constituição Federal de 1988 é o pilar fundamental do Estado de Democrático de Direito no Brasil, servindo como verdadeiro fundamento basilar de todo o ordenamento jurídico, essa supremacia decorre do seu caráter hierarquicamente superior às demais leis e atos normativos, vinculando o Poder Público à máxima concretização dos direitos fundamentais.³⁵

No que se relaciona ao presente estudo, o Judiciário assumiu o papel de defesa da supremacia constitucional, fiscalizando e controlando os atos dos demais poderes.³⁶ O fato de o Poder Judiciário realizar este controle, não o torna maior do que os demais Poderes, mas visa garantir a supremacia da Constituição, como vontade última do povo, “em outras palavras a Constituição deve ser preferida à lei, a intenção do povo deve prevalecer sobre a intenção de seus agentes”.³⁷

³⁵ Kelsen, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 130.

³⁶ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 23.

³⁷ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 23.

Daniel Mitidiero destaca o significado do controle de constitucionalidade como uma forma de controle da compatibilidade da norma ou de sua interpretação em face da Constituição, ou seja, “a compatibilidade do sentido de determinado dispositivo infraconstitucional em face do sentido de determinado dispositivo constitucional ou da Constituição como um todo”.³⁸

Essa atividade de fiscalização, pelo Poder Judiciário, tem suas origens no sistema estadunidense, mais precisamente na decisão do caso *Marbury vs. Madison*, na qual o juiz Marshall inaugurou o controle judicial de constitucionalidade.³⁹ Sobre essa decisão, Ingo Sarlet destaque o importante papel do juiz Marshall, não deixando de referir, porém, que a decisão apenas declarou algo que há muito era construído e que já estava estruturado na própria Constituição Americana e “delineado por Hamilton nos *Federalist Papers*”.⁴⁰

A obra *The Federalist*, publicada entre 1787 e 1788, em jornais de Nova Iorque, reunia artigos de autores que participavam ativamente da política e na elaboração de constituições. A finalidade desses autores era prestar apoio à Constituição Federal dos Estados Unidos, recém-publicada e que estava passando por um processo de aprovação. Dentre estes autores federalistas, destacou-se Alexandre Hamilton, economista e filósofo responsável pela redação do artigo 78.⁴¹

No artigo nº 78, Hamilton expôs fundamentos a favor do controle da atividade legislativa pelo Judiciário, em uma perspectiva de supremacia da Constituição e da nulidade dos atos a ela contrários, tendo em vista que a Constituição como vontade última do povo não pode ser preterida pela vontade do legislador, nesse sentido destacam-se alguns trechos extraídos e traduzidos do documento:

Nenhum ato legislativo, portanto, contrário à Constituição, pode ser válido. Negar isso seria afirmar que o deputado é maior que o seu mandante; que o servo está acima do seu senhor; que os representantes do povo são superiores ao próprio povo; que os homens que agem em virtude de poderes podem fazer não apenas o que seus poderes não autorizam, mas também o que proíbem.
[...]

³⁸ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 68.

³⁹ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 23.

⁴⁰ SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 444. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 02 out. 2023.

⁴¹ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 26.

Esta conclusão também não supõe de forma alguma uma superioridade do poder judicial sobre o legislativo. Supõe apenas que o poder do povo é superior a ambos; e que onde a vontade da legislatura, declarada nos seus estatutos, se opõe à vontade do povo, declarada na Constituição, os juízes devem ser governados por esta última e não pela primeira. Deveriam regular as suas decisões pelas leis fundamentais, e não pelas que não são fundamentais.⁴²

Sasha Calmon defende que a decisão do juiz Marshall declarou “o que já estava implícito na teoria das Constituições rígidas e na mecânica da tripartição dos poderes”,⁴³ destacando o fato de que esse poder a ser exercido pelo judiciário, de fato veio a ser externalizado na referida decisão. Na mesma linha, Mauro Cappelletti, enfatiza que a decisão de Marshall não decorre apenas de sua coragem, “mas antes, de um ato de amadurecimento através de séculos de história”. Em complementação, o autor afirma que a decisão iniciou uma verdadeira marca na história em todo o mundo no que diz respeito ao controle de constitucionalidade, inovando nesse ponto.⁴⁴

Sobre as questões fáticas que ensejaram a ação judicial de William Marbury em desfavor de James Madison, secretário de Estado do então Presidente Thomas Jefferson, cabe salientar que o problema central surgiu a partir da recusa de James Madison em entregar à investidura ao cargo de juiz de paz para William Marbury, nomeado e não empossado pelo antecessor de Jefferson, John Adams. William Marbury, propôs ação judicial, em dezembro de 1801, para ver reconhecido seu direito ao cargo, formulando seu pedido com base em uma lei de 1789, que havia atribuído à Suprema Corte competência originária para processar e julgar ações daquela natureza.⁴⁵

O Juiz Marshall, ao invés de aceitar o pedido de Marbury, indeferir o pedido com fundamentação legal, ou indeferir o pedido com fundamentação constitucional, convenceu a Corte a adotar uma quarta postura: indeferir o pedido alegando falta de competência em razão da inconstitucionalidade da lei que lhe atribuía essa

⁴² HAMILTON, Alexander. **Federalist 78 (1788)**. Philadelphia: National Constitution Center: 1788. Disponível em: <https://constitutioncenter.org/the-constitution/historic-document-library/detail/alexander-hamilton-federalist-no-78-1788> . Acesso em: 20 maio 2024.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 49. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

⁴⁴ CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1984. p. 63.

⁴⁵ BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 11. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598995/>. Acesso em: 23 out. 2023.

competência. Essa solução evitava conflito com o Governo Federal e afirmava o poder do Judiciário perante o Legislativo e o Executivo.⁴⁶

No caso *Marbury vs. Madison* foi decidido que o “congresso não tem o poder de aprovar leis que se sobreponham à Constituição, como por exemplo, ampliando o escopo da competência originária da Suprema Corte”.⁴⁷ A decisão de Marshall validou o raciocínio de que a lei contrária a Constituição é nula e que, como incumbe ao Judiciário interpretar as leis nos casos em que analisa, quando verificada afronta à Constituição, cabe a ele deixar de aplicá-la no caso concreto.⁴⁸ Essa possibilidade de julgar a inconstitucionalidade de uma lei, deixando de aplicá-la ao caso concreto, deu início ao denominado controle difuso de constitucionalidade.

No controle difuso, todo juiz deve analisar os casos concretos submetidos ao seu julgamento, devendo decidir quando uma norma prevalece em detrimento da outra, no caso de uma lei ordinária em contraste à constitucional, o juiz deve fazer prevalecer a norma constitucional. Mauro Capelletti afirma que “[...] qualquer juiz, encontra-se no dever de decidir um caso em que seja ‘relevante’ uma norma legislativa ordinária contrastante com a norma constitucional, deve não aplicar a primeira, ao invés, a segunda”.⁴⁹

Em síntese é possível afirmar que a decisão proferida por John Marshall no caso *Marbury vs. Madison* externalizou a superioridade da Constituição, no sentido de que as demais leis lhe são subordinadas, ainda, afirmou a competência do Poder

⁴⁶ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 41.

⁴⁷ UNITED STATES. **Marbury v. Madison, 5 EUA 137 (1803)**. Congress does not have the power to pass laws that override the Constitution, such as by expanding the scope of the Supreme Court’s original jurisdiction. Washington, DC: Supreme Court, 1803. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/>. Acesso em: 21 maio 2024.

⁴⁸ “O raciocínio empregado por Marshall apresenta duas proposições alternativas: ou a Constituição é a lei suprema, incapaz de ser modificada mediante os meios ordinários, e dessa forma a lei que lhe é contrária não é uma lei, ou a Constituição está no mesmo nível das leis ordinárias, e, como estas, pode ser modificada quando desejar o legislador. Observa que, se fosse verdadeira a segunda proposição, as Constituições escritas não passariam de uma absurda tentativa de limitar um poder – o Legislativo – por sua natureza ilimitável. Mas, como a Constituição é a lei fundamental e suprema da nação, a conclusão só pode ser a de que o ato do Legislativo que contraria a Constituição é nulo. Porém, se a lei que contraria a Constituição é nula, restava saber o que o Judiciário deve fazer diante dela. Ora, como a Constituição constitui a lei fundamental e suprema, e incumbe ao Judiciário interpretar as leis para julgar os casos, cabe-lhe, quando a lei afronta a Constituição, deixar de aplicá-la ao caso concreto. Admitiu-se, assim, que o Judiciário é o intérprete último da Constituição.”
In: DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 41.

⁴⁹ CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1984. p. 75

Judiciário para deixar de aplicar uma lei a ela contrária, em um caso concreto, em razão de sua competência para interpretar leis e dirimir conflitos.⁵⁰

Destaca-se que o controle difuso foi objeto de inúmeras críticas doutrinárias, tendo em vista que essa pluralidade de legitimados para o afastamento da aplicabilidade de uma lei, possibilitaria a existência de decisões conflitantes em um mesmo ordenamento jurídico. Um exemplo disso, seria no caso de uma lei que poderia ser declarada constitucional por algum juízo, trazendo efeitos para aquele cidadão, e que poderia ser considerada inconstitucional para outros, a depender do juízo que analisasse a questão, situação que acabaria por acarretar uma grande incerteza e insegurança para todo o ordenamento jurídico.⁵¹

Em paralelo ao sistema difuso, o sistema concentrado de constitucionalidade, como o próprio nome indica, estaria restrito a uma única corte especial, responsável pelo julgamento da constitucionalidade ou não das leis infraconstitucionais. Esse modelo tem suas origens no sistema austríaco, e ao contrário do modelo difuso, o controle de constitucionalidade da lei é realizado por uma corte centralizadora.

A Áustria, como a grande maioria dos países europeus, não seguiu o modelo estadunidense de controle de constitucionalidade, adotando um modelo diverso, concentrado de jurisdição constitucional. Em 1885, Georg Jellinek publicou um livro recomendando a criação de um Tribunal Constitucional (TC), não desconsiderando a decisão de Marshall, mas destacando que seria mais vantajosa a criação de um tribunal que concentrasse a tarefa de verificar a compatibilidade das leis. Nesse momento surge o modelo de Corte Constitucional, concentrando a competência em uma única autoridade judiciária.⁵²

Não há como tratar do sistema concentrado de constitucionalidade sem referir a doutrina Kelsen, para o qual, a salvaguarda dos autos do órgão do legislativo perante a Constituição não poderia ser realizada por esse próprio órgão, mas sim, por uma autoridade jurisdicional independente. Na visão do autor, “[...] não é com o próprio Parlamento que podemos contar para efetuar sua subordinação à Constituição. É um

⁵⁰ MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 461. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>. Acesso em: 20 out. 2023.

⁵¹ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 24.

⁵² DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 24.

órgão diferente dele, independente dele e, por conseguinte, também de qualquer outra autoridade estatal”.⁵³ Em síntese, no modelo concentrado a jurisdição constitucional é realizada por uma Corte especialmente instituída para essa finalidade, responsável por realizar a análise de compatibilidade da norma infraconstitucional em face da Constituição.

Como visto, em termos de controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário, dois são os modelos que despontam na doutrina, o modelo difuso, também denominado de modelo americano e o modelo concentrado, conhecido como modelo austríaco, a principal diferença que, nesse momento, procurou-se abordar, são os legitimados para o controle de constitucionalidade (juízes em geral ou Corte específica), considerando sua pertinência para o aprofundamento do modelo adotado no Brasil.

No Brasil, houve a incorporação de elementos de ambos os sistemas (difuso e concentrado), de forma que o controle de constitucionalidade é realizado em um modelo “misto” “abrangente” ou “integrado”.⁵⁴ Isso porque, no ordenamento jurídico nacional, o controle judicial de constitucionalidade pode ser realizado por qualquer juiz ou Tribunal na análise de um caso concreto (difuso), ou diretamente pelo Supremo Tribunal Federal, por meio de ação de competência originária (concentrado).

Na mesma linha, Daniel Mitidiero observa que o Brasil absorveu conceitos de ambos os sistemas, estadunidense e austríaco. Quando o assunto é controle de constitucionalidade, conforme destaca o autor: “a viagem é conhecida: dos Estados Unidos fomos para a Áustria, trazendo de volta na bagagem o *judicial review* e o controle abstrato”.⁵⁵

⁵³ KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 150.

⁵⁴ “A estruturação da jurisdição constitucional brasileira possui uma formação histórica que a diferencia tanto dos modelos de controle concentrado (ou abstrato) de constitucionalidade (representados pelo sistema kelseniano apresentado com a Constituição Austríaca de 1920) quanto dos modelos de controle difuso (ou incidental) de inconstitucionalidade (bem exemplificados com o modelo estadunidense). Incorporando, ao longo do seu percurso formativo, elementos teóricos e doutrinários vindos, sobretudo, dos sistemas alemão e estadunidense, bem como do sistema constitucional italiano, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra um modelo de jurisdição constitucional notadamente “misto”, “integrado” ou, ainda, “abrangente”, pois conserva em um mesmo sistema os caracteres fundamentais do controle concentrado e do controle difuso.” *In*: CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 17.

⁵⁵ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 70.

Com a adoção de um sistema misto, as decisões proferidas em controle de constitucionalidade no Brasil são proferidas, em última análise, pelo STF, tendo em vista sua competência para julgar as ações em controle concentrado de constitucionalidade, assim como, para proferir a última palavra nas ações em controle difuso de constitucionalidade. Logo, no modelo brasileiro, o Supremo Tribunal Federal, apresenta uma “dúplice função, sendo instância recursal extraordinária ao mesmo tempo em que atua com um verdadeiro Tribunal Constitucional”.⁵⁶

O STF brasileiro é composto por 11 ministros, escolhidos em meios a cidadãos com idade entre 35 e 70 anos, que possuam notório saber jurídico e conduta ilibada, conforme previsão contida no art. 101 da Constituição Federal. Os ministros do STF são nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a indicação pela maioria do Senado Federal.⁵⁷ Nesse ponto, importa ressaltar que nem todos os ministros da Corte são escolhidos por integrantes da magistratura, característica que possui vantagens e desvantagens considerando questões ideológicas e o problema da politização da Corte, críticas em voga pela doutrina.⁵⁸

O modelo de escolha dos Ministros do STF, por um lado, representa uma vantagem, quando analisada a possibilidade de uma composição com certo pluralismo partidário/ideológico e tendo em vista a possibilidade de indicação de integrantes de outras carreiras jurídicas, advogados, professores e demais juristas. Por outro lado, esse modelo poderia acarretar o comprometimento dos indicados, aos interesses do Presidente que realizou sua indicação, em uma certa interferência da política no judiciário, especificamente, no Supremo Tribunal Federal.⁵⁹

⁵⁶ CICCONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 23.

⁵⁷ “Art. 101. O Supremo Tribunal Federal compõe-se de onze Ministros, escolhidos dentre cidadãos com mais de trinta e cinco e menos de setenta e sete anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada. Parágrafo único. Os Ministros do Supremo Tribunal Federal serão nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovada a escolha pela maioria absoluta do Senado Federal.” *In*: BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso: 23 out. 2023.

⁵⁸ AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 1254. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 04 out. 2023.

⁵⁹ “De um lado, esse modelo tem a vantagem de propiciar o pluralismo ideológico na composição da Corte, haja vista que não apenas integrantes da magistratura nacional podem chegar até ela, mas também juristas ligados a outras instituições e carreiras como promotores, procurados, advogados, professores e defensores públicos. Por outro lado, é comum a alegação do comprometimento da independência da Corte, supondo que alguns de seus integrantes sempre decidiriam as questões de acordo com os interesses do Presidente da República que os indicou. Esse fato poderia conduzir a uma “politização” do STF”. *In*: AGRA, Walber de M.; BONAVIDES,

Em relação à competência da Corte, o art. 102 da Constituição estabelece ao STF a guarda da Constituição, fixando em seus três incisos as três grandes categorias gerais desta competência específica. A partir do disposto do inciso I, é possível extrair a competência do STF para o julgamento das ações diretas de constitucionalidade, entre elas, a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual; Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) de lei ou ato normativo federal, em outros termos, “[...] as alíneas do inciso I arrolam aquelas que são funções precípua de ‘guardião da Constituição’”.⁶⁰

O inciso II, por sua vez, arrola as competências recursais ordinárias do Supremo Tribunal Federal, devendo processar e julgar recursos ordinários; *habeas corpus*; mandado de segurança; *habeas data* e o mandado de injunção, decididos em única instância pelos Tribunais Superiores e o crime político. Já as alíneas do inciso III, trazem as competências relativas ao controle difuso, no sentido de que, conforme já mencionado, o Supremo Tribunal Federal concentra a competência para julgar os recursos extraordinários, em última instância.⁶¹

Assim, o controle de constitucionalidade na forma concentrada é realizado originariamente pelo STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão, Ação Declaratória de Constitucionalidade, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental e Representação Direta de Inconstitucionalidade, e na forma difusa, realizado por qualquer Juiz ou Tribunal, na análise de um caso concreto e em última instância, pelo STF no julgamento de Recurso Extraordinário (RE).⁶²

A fim de manter a objetividade e a relação com a problemática, a exposição desta pesquisa seguirá limitada aos meios usualmente empregados para as

Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 1254. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 04 out. 2023.

⁶⁰ “As alíneas do inciso I “transformam o STF em um clássico tribunal constitucional de matriz austríaca, possibilitando que um número restrito de agentes possa atuar no controle concentrado de constitucionalidade, mediante um rol ainda mais restrito de instrumentos processuais, ou se valer das demais funções características de um tribunal constitucional, como por exemplo, a de julgar os conflitos de atribuição e competência entre os poderes ou julgar o presidente da República por crime de responsabilidade.” *In*: CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 23-25.

⁶¹ CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 23-25.

⁶² CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 41.

discussões constitucionais envolvendo matéria tributária, quais sejam, a ação direta de inconstitucionalidade, em controle concentrado e o recurso extraordinário, em controle difuso.

Esse corte baseia-se no fato de que, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em termos de controle concentrado de constitucionalidade, 84,1% das ações analisadas pela Corte, a partir do ano de 2000, foram ações diretas de inconstitucionalidade, totalizando a quantia de 6.622 processos. Especificamente em direito tributário, existem 71 ações em tramitação, sendo que deste número, 91,6% representam ações diretas de inconstitucionalidade.⁶³ Em controle difuso de constitucionalidade, ou seja, em Recurso Extraordinário com repercussão geral, o acervo do Supremo Tribunal federal conta com 1.280 temas de repercussão geral, especificamente em matéria tributária são 360 temas julgados e/ou pendentes de julgamento.⁶⁴ Números que justificam a análise específicas desses dois instrumentos processuais.

A ação direta de inconstitucionalidade tem como objetivo impedir que uma norma incompatível com a Constituição continue a produzir efeitos no ordenamento jurídico, assim dizendo, visa o reconhecimento de que a lei é inconstitucional e que, por esta razão, deve ser excluída do sistema, funcionando com um meio de “eliminar incertezas geradas por controvérsias jurídicas acerca da constitucionalidade de normas”.⁶⁵

O arrolamento de seus legitimados está previsto no art. 103 da Constituição Federal, dentre os quais figuram o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), partido político com representação no Congresso Nacional. Nesse ponto, cabe destacar a ampliação dos legitimados para a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade na Constituição Federal de 1988, em comparação com a Constituição de 1946, que previa apenas a legitimidade ao

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Controle concentrado**: acervo processual. Brasília: STF, 2023. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/controle_concentrado/controle_concentrado.html. Acesso em: 30 nov. 2023.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral - RG**. Brasília: STF, 2023. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html. Acesso em: 30 nov. 2023.

⁶⁵ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 97.

Procurador Geral da República.⁶⁶ Essa ampliação garantiu uma maior abertura para a realização do controle abstrato de constitucionalidade, conferindo maior força à modalidade.

Para além dos legitimados, em termos normativos infraconstitucionais, a Lei nº 9.868/99 dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o STF, estabelecendo um quórum mínimo de 8 Ministros para o julgamento (art. 22). Após o julgamento da ação, o órgão responsável será comunicado da decisão tomada (art. 25), a decisão é irrecurável, cabendo apenas a oposição de embargos de declaração (art. 26) e, proferida declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade da norma, após seu trânsito em julgado, o Supremo publicará sua decisão em seção especial do Diário da Justiça e do Oficial da União (art. 28). Em relação aos efeitos dessa decisão, serão objeto de análise em tópico próprio.⁶⁷

Nos termos de Anderson Teixeira, “[...] o processo de controle abstrato de constitucionalidade constitui-se um processo objetivo, de natureza política e cujo fim maior é a tutela do interesse público”.⁶⁸ O autor ainda reforça que “[...] a impossibilidade de desistência da ação após sua propositura ilustra com propriedade o significado prático da tutela do interesse público, uma vez que o seguimento ou não da ação não é interesse subjetivo disponível.”⁶⁹

Em paralelo, no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal realiza o julgamento dos recursos extraordinários, após o esgotamento da matéria nas instâncias inferiores, a fim de minimizar a já citada tendência de decisões conflitantes e visando uniformizar a interpretação judicial em matéria constitucional.⁷⁰

Como referido, o cabimento do recurso extraordinário prescinde do esgotamento das vias inferiores, ou seja, deve ser interposto sobre decisão proferidas

⁶⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle abstrato de constitucionalidade**: ADI, ADC e ADO, comentários à Lei n. 9.868/99. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 56.

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 9.869, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 30 nov. 2023.

⁶⁸ CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 82.

⁶⁹ CICONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 82.

⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 21.

em última ou única instância judicial.⁷¹ Ainda, a decisão recorrida deve ter caracterizado uma das quatro alíneas estabelecidas no inc. III do já citado art. 102 da Constituição Federal.⁷²

Daniel Mitidiero ressalta que a análise do caso concreto, pelo STF, representa, na prática, um pretexto para que a Corte forme um precedente em relação à compatibilidade de determinada norma frente à Constituição Federal. Desse modo, seria possível afirmar que “aplicação do direito à espécie acaba constituindo o meio de que o STF se vale para dar sentido à Constituição e controlar a constitucionalidade das leis e dos atos normativos”.⁷³

Pode-se dizer que o controle difuso de constitucionalidade é a democratização do debate constitucional, pois permite uma maior participação dos cidadãos no controle de constitucionalidade das normas jurídicas, possibilitando o envolvimento de toda a sociedade na discussão, e não apenas aos nove legitimados para propor ações diretas, estabelecidos no já abordado art. 103 da Constituição Federal.⁷⁴

Como visto, em razão da supremacia constitucional, caberá ao Judiciário a guarda da Constituição Federal no desempenhar de suas funções, de modo a banir a lei inconstitucional do sistema jurídico. No Brasil, esse controle judicial de constitucionalidade é realizado em única ou em última instância pelo STF, a depender do meio em que analisa a referida incompatibilidade, já que o Brasil adotou uma espécie mista de controle, incorporando aspectos do controle difuso estadunidense e do controle concentrado austríaco. Agora, resta abordar, quais são os efeitos das decisões proferidas nesse controle.

⁷¹ BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2023. p. 568. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647828/>. Acesso em: 24 out. 2023.

⁷² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 out. 2023.

⁷³ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 70.

⁷⁴ “O aspecto mais importante dessa forma de controle de constitucionalidade – aspecto este que é consequência da ideia de Supremacia da Constituição – reside na necessária democratização do debate constitucional dentro da sociedade, impedindo que questões concernentes à constitucionalidade de uma norma jurídica possam ser suscitadas somente pelos nove titulares, arrolados no art. 103 da Constituição, do direito de propor uma ação direta de inconstitucionalidade contra determinado ato normativo ou com força de lei.” *In*: MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 21.

2.3 Efeitos do Controle Judicial de Constitucionalidade

Como visto, o STF é responsável pela análise definitiva quando o assunto é a constitucionalidade das leis e atos normativos, considerando que centraliza, em última instância, a discussão judicial sobre o tema. Nessa perspectiva, cabe discorrer acerca dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo no Brasil, especialmente, seus efeitos temporais.

Em decorrência de disposição constitucional expressa, inserida por meio da Emenda Constitucional nº 45/2004⁷⁵ e reafirmada no art. 28 da Lei nº 9868/99, as decisões proferidas pelo STF, em controle concentrado de constitucionalidade, têm efeitos vinculantes, sujeitando os demais tribunais e órgãos estatais à sua observância, esse efeito “[...] é oriundo do princípio dos precedentes vinculantes que encontramos nos países do *common law*. [...] Seu objetivo é fortalecer a eficácia das decisões proferidas, garantindo uniformidade decisória”.⁷⁶

Na mesma linha, essas decisões possuem efeitos *erga omnes* (frente a todos), de modo a abranger todos no âmbito do território nacional, afetando a todos os que possuem alguma pretensão relacionada ao determinado dispositivo reconhecido como inconstitucional.⁷⁷ De outro lado, no modelo difuso de controle de constitucionalidade, as decisões proferidas pelo STF, em regra, possuem efeitos *inter partes* (restrito às partes), vinculando apenas as partes envolvidas na ação judicial. Refere-se que em regra possuem esses efeitos, tendo em vista que com o surgimento do instituto da repercussão geral, as decisões proferidas nesse tipo de controle podem ter seus efeitos ampliados, a semelhança do que ocorre no controle concentrado.

O instituto da repercussão geral foi inserido no recurso extraordinário a fim de servir como um filtro para a análise dos casos em controle difuso pelo STF. Todavia, esse instituto também possibilitou a atribuição de efeitos *erga omnes* nessa espécie

⁷⁵ Art. 102, § 2º: “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.” *In*: BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 out. 2023.

⁷⁶ Grifo do autor. *In*: DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 181.

⁷⁷ DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 190.

de controle, funcionando como um verdadeiro instrumento de amplificação da decisão, “através da repercussão geral, a discussão que, no primeiro momento, se limita as partes e possui um caráter subjetivo ganha força horizontal dentro do sistema jurídico e passa a ter eficácia *erga omnes*”.⁷⁸

Essa ampliação de efeitos decorre da “abstrativização” do controle difuso de constitucionalidade, possibilitando que a decisão do Pleno do STF sobre a constitucionalidade da norma, em um caso concreto, produza efeitos aos demais casos a serem julgados por outros juízos, em nível nacional.⁷⁹ Cabe destacar que, em matéria tributária, o instituto da repercussão geral tem muita relevância, tendo em vista a já referida exaustão com que o texto constitucional trata do sistema tributário brasileiro, fato que leva à apreciação do STF a maioria dos processos que envolvem direito tributário. Essa ampla inserção no texto constitucional, possibilita, conseqüentemente, uma maior gama de casos em que é possível a interposição do recurso extraordinário para discussão de matéria tributária perante o STF.⁸⁰

Quanto aos efeitos *inter partes* ou *erga omnes* e a vinculação dessas decisões aos demais Poderes, não se pretende maiores dilações, tendo em mente que, ao que se relaciona ao objeto da pesquisa, os efeitos temporais merecem maior aprofundamento. Dessa forma, cabe discorrer sobre o momento em que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade da norma passa a surtir efeitos no tempo.

Para investigar referidos efeitos temporais, primeiro é necessário analisar duas linhas de estudos possíveis, no sentido de estabelecer se a decisão em controle de constitucionalidade, no Brasil, é declaratória ou constitutiva de inconstitucionalidade. A linha da declaração da lei decretada inconstitucional remonta a influência do direito estadunidense, no já citado caso *Marbury vs. Madison*, de outro lado, a linha da anulabilidade da lei inconstitucional tem suas origens na doutrina de Kelsen.⁸¹

⁷⁸ Grifo do autor. In: VALADÃO, Marcos Aurélio P.; BASTOS, Ricardo Victor F. **Direito Constitucional Tributário**: análise de casos de repercussão geral em sede tributária. São Paulo: Almedina (Portugal), 2023. *E-book*. p. 25. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556278322/>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁷⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio P.; BASTOS, Ricardo Victor F. **Direito Constitucional Tributário**: análise de casos de repercussão geral em sede tributária. São Paulo: Almedina (Portugal), 2023. *E-book*. p. 21. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556278322/>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁸⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio P.; BASTOS, Ricardo Victor F. **Direito Constitucional Tributário**: análise de casos de repercussão geral em sede tributária. São Paulo: Almedina (Portugal), 2023. *E-book*. p. 40. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556278322/>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁸¹ “A questão concernente aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade remonta ao clássico debate referente à contraposição entre nulidade e anulabilidade da lei decretada inconstitucional. De um

Como já adiantado, parte da doutrina reconhece a decisão de inconstitucionalidade como constitutiva de inconstitucionalidade e, portanto, anulável, fato que acarretaria a atribuição de efeitos “*ex nunc*” (para o momento da decisão). Nessa linha, Kelsen defendia que as normas constitucionais seriam anuláveis pela Corte, de modo que os efeitos dessas decisões “entrariam em vigor” com a publicação da decisão.⁸² Para o autor, não seria bom anular uma lei, tendo em vista a preservação da segurança jurídica atinente ao tempo em que ela vigorou no sistema jurídico, de sorte que não deveriam ser atribuídos efeitos retroativos à decisão.⁸³

Luis Roberto Barroso, sobre a doutrina kelseniana, destaca que a lei inconstitucional era válida até que a corte constitucional pronunciasse sua inconstitucionalidade, somente após o reconhecimento de sua inconstitucionalidade ela seria retirada do sistema e, assim, inválida. Nas diretrizes de pensamento de Kelsen, diferentemente da linha estadunidense, a lei inconstitucional era anulável e não nula desde sua promulgação.⁸⁴

A tese da anulabilidade da lei inconstitucional, oriunda da doutrina de Kelsen, foi estabelecida na Constituição austríaca de 1920, com a adoção da posição de que, até o momento em que uma lei é decretada inconstitucional, esta lei era válida e, conseqüentemente, teria produzidos efeitos válidos. Nessa perspectiva, os prejuízos apurados durante esse período de validade seriam de responsabilidade das pessoas envolvidas em seu próprio processo legislativo.⁸⁵

lado, segundo *Marbury v. Madison*, cuja influência no direito brasileiro é notória, a lei inconstitucional é nula, tendo a decisão que a pronuncia por essa razão efeitos *ex tunc*. De outro, segundo a doutrina kelseniana, cuja influência no direito europeu continental é igualmente notória, a lei inconstitucional é anulável, tendo a decisão que a pronuncia, por essa razão, efeitos *ex nunc*. Trata-se de debate amplamente conhecido.” *In*: MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 73.

⁸² “A decisão do tribunal constitucional, quando o pedido é acolhido, deve pronunciar a anulação do ato contestado de maneira que apareça como consequência da própria decisão. [...] A decisão do tribunal constitucional deveria, portanto, determinar igualmente essa obrigação de publicação, precisando que autoridade deve providenciá-la. A anulação só entraria em vigor com essa publicação.” *In*: KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 178.

⁸³ KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 170.

⁸⁴ BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 15. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598995/>. Acesso em: 23 out. 2023.

⁸⁵ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 74-75.

Em decorrência do reconhecimento da lei inconstitucional como anulável, e válida até o momento da decretação de sua inconstitucionalidade, seus efeitos temporais não retroagiriam à data de sua publicação, mas sim, a partir desse reconhecimento, em outros termos, “a decisão que a reconhecesse teria natureza constitutiva negativa e produziria apenas efeitos ‘*ex nunc*’, sem retroagir ao momento de nascimento da lei”.⁸⁶

Daniel Mitidiero destaca que a adoção do modelo austríaco de Kelsen não encontrou grandes adeptos, embora tenha ocorrido muito debate doutrinário sobre o tema. Segundo o autor, isso se deve ao fato de que a manutenção da validade dos efeitos produzidos pela norma manifestamente inconstitucional, poderia implicar afronta aos pilares do próprio controle de constitucionalidade, a supremacia da constituição e sua rigidez.⁸⁷

Sacha Calmon Navarro Coêlho igualmente critica a manutenção dos efeitos da lei cuja inconstitucionalidade fora decretada pela Corte, especialmente, em relação à possibilidade de a Corte estabelecer o dia em que a lei passou a ser inconstitucional, podendo fixar uma data futura, desde que dentro de um ano da referida decisão, seguindo a linha validada por Kelsen.⁸⁸

Luiz Guilherme Marinoni enfatiza que o sistema de controle de Kelsen foi baseado na sua doutrina formalista, escalonada do direito, e não com base na concepção material da Constituição, como um arcabouço de valores e princípios fundamentais. Igualmente, como já debatido, não foi pensada em um modelo no qual a constitucionalidade das leis era analisada diante de casos concretos. Nessas condições, a decisão de inconstitucionalidade possuía efeitos *ex nunc*, sendo possível estabelecer um período futuro em que seria mantida no ordenamento, em período não superior a um ano.⁸⁹

⁸⁶ Grifo do autor. In: BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 15. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598995/>. Acesso em: 23 out. 2023.

⁸⁷ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75.

⁸⁸ COÊLHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 93. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

⁸⁹ MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 463. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>. Acesso em: 28 maio 2024.

Em contrapartida, outra linha doutrinária sustenta que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é declaratória, e, por tanto, a lei é nula desde o seu nascedouro, linha de entendimento adotada pelo Brasil.⁹⁰ Nessa concepção, quando o STF julga uma questão posta em causa, uma vez declarada a inconstitucionalidade da norma, o entendimento é de que essas decisões têm o efeito apenas de declararem a inconstitucionalidade das leis e, conseqüentemente, a sua nulidade. Fato que por si só conduziria à automática atribuição da eficácia temporal “*ex tunc*” (efeito retroativo) à esta declaração.⁹¹

O ex-ministro Paulo Brossard, no julgamento do ADI2, realiza uma peculiar comparação entre o judiciário e um joalheiro, nas palavras de Brossard, assim como um joalheiro que examina um diamante e constata que é um produto sintético, o Judiciário, quando analisa uma norma, apenas verifica e declara o que ela é, não a faz ser inconstitucional. O diamante não deixou de ser diamante depois da análise do joalheiro, mas sim, porque de fato sempre foi uma pasta sintética, a norma constitucional não deixa de ser constitucional porque o judiciário a analisou, mas sim, porque ela sempre foi. Por esta razão, a atribuição dos efeitos retroativos à declaração.⁹²

Tendo em vista que a decisão que afirma a inconstitucionalidade tem caráter declaratório e não constitutivo da inconstitucionalidade, ou seja, apenas reconhece

⁹⁰ “A maioria dos doutrinadores brasileiros considera que a decisão sobre a inconstitucionalidade é declaratória. Decide-se que o dispositivo sofre do vício de nulidade. Por esta razão, a decisão possui eficácia retroativa (efeito *ex tunc*).” *In*: BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 15. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598995/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

⁹¹ Teori Albino Zavaski assim analisa: “Assim, a afirmação da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da norma, mediante sentença de mérito na ação direta ou na ação declaratória, simplesmente declara a validade ou a nulidade. Nada constitui nem desconstitui. Sendo declaratória a sentença, a sua eficácia temporal, no que se refere à validade ou nulidade do preceito normativo é *ex tunc*, como ocorre nessa espécie de julgado.” *In*: ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 48.

⁹² “A Corte verifica e anuncia a nulidade como o joalheiro pode afirmar, depois de examiná-lo, que aquilo que se supunha ser um diamante não é diamante, mas um produto sintético. O joalheiro não fez a pasta sintética, apenas verificou que o era. Também a decisão judicial não muda a natureza da lei, ele nunca foi diamante. Aquilo que se supunha ser um diamante e que o perito verificou ser um produto sintético, não deixou de ser diamante a partir da verificação do joalheiro, mas ab initio não passava de um produto sintético. Também a lei inconstitucional. O Judiciário não a faz inconstitucional, apenas verificou e declarou que o era. Por isso seu efeito é *ex tunc*.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de inconstitucionalidade nº 2**. Constituição. Lei anterior que a contrarie. Revogação. Inconstitucionalidade superveniente. Impossibilidade. [...]. Relator: Paulo Brossard, 06 fev. 1992. <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1480183>

um fato preexistente, seus efeitos são retroativos à data em que a lei entrou em vigor.⁹³ Daniel Mitidiero destaca que “de acordo com a tese da nulidade, leis ou atos normativos contrários à Constituição são nulos desde a origem, não podendo ser nem convalidados e nem produzir efeitos no Brasil”.⁹⁴

Nesse modelo, a nulidade produz efeitos retroativos, nos moldes do direito estadunidense, e que foi defendido por Ruy Barbosa no contexto brasileiro.⁹⁵ Em 1892, Ruy Barbosa já afirmava a existência de atos inconstitucionais perpetrados pelo Poder Público, sustentava que estes atos seriam ato nulos, e que se assim os fossem, não surtiriam efeitos legais. Defendia que cabia aos Tribunais, com a Constituição vigente à época, reconhecer a inconstitucionalidade desses atos, e conseqüentemente, a nulidade de seus efeitos derivados, nos termos do autor:

[...] firma-se no prejuízo material infligido aos Auctores por essas medidas arbitrárias do governo, para reclamar, contra seus efeitos, a tutela da justiça, apoiando-se na consideração de que esses actos são inconstitucionaes. de que actos inconstitucionaes são actos nulos, de que actos nulos não surtem resultado legal, e de que para conhecer dessas nullidades. pronunciando-as a auctoridade competente, no regimen adoptado pela Constituição de 24 de fevereiro, é a dos tribunais federaes.⁹⁶

Logo, a atribuição de eficácia *ex tunc* nas ações de inconstitucionalidade são uma herança norte-americana no qual a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos de nulificar a lei desde sua origem. Lenio Streck explica que isso se deve ao fato de que, ao declarar uma inconstitucionalidade, o STF comunica algo que sempre existiu, “[...] a lei, se contrária à Constituição, é nula desde o nascedouro, sendo que

⁹³ Luis Roberto Barroso afirma que: “Corolário natural da teoria da nulidade é que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem caráter declaratório — e não constitutivo —, limitando-se a reconhecer uma situação preexistente. Como consequência, seus efeitos se produzem retroativamente, colhendo a lei desde o momento de sua entrada no mundo jurídico. Disso resulta que, como regra, não serão admitidos efeitos válidos à lei inconstitucional, devendo todas as relações jurídicas constituídas com base nela voltar ao status quo ante.” *In*: BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 15. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598995/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

⁹⁴ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75-76.

⁹⁵ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75-76.

⁹⁶ BARBOSA, Ruy. **Os atos inconstitucionais do Congresso e do Executivo perante a Justiça Federal**. Rio de Janeiro: Atlantida, 1892. p. 10.

qualquer efeito a ela reconhecido seria concebido como uma provisória ou parcial suspensão da Constituição”.⁹⁷

Fábio Martins de Andrade sustenta que, ainda que a Constituição Federal Brasileira não estabeleça expressamente o efeito retroativo da decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma infraconstitucional, a atribuição de efeitos *ex tunc* a essas decisões decorre da própria necessidade de respeito à supremacia da Constituição e todos os reflexos desse atributo perante o controle de constitucionalidade brasileiro.⁹⁸

Na mesma linha, Daniel Mitidiero afirma que “é certo que a tese da nulidade é a que mais se afina com a supremacia e com a rigidez da Constituição”⁹⁹, isso porque, conforme abordado nos tópicos antecessores, a Constituição é a base de todo o ordenamento jurídico, é a norma que regula a produção das demais normas, estabelecendo preceitos irrenunciáveis. Admitir que uma norma que viole esses preceitos tenha produzido efeitos jurídicos válidos, afronta essa supremacia, enfraquecendo a própria Constituição.

Todavia, é preciso ressaltar que, em algumas situações, essa imediata retroação da decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo pode ocasionar uma maior violação os preceitos constitucionais do que a manutenção das referidas normas no sistema. Nesses casos excepcionais, “a decretação da inconstitucionalidade de determinada lei com efeitos *ex tunc* acaba promovendo um estado de coisas ainda mais inconstitucional”.¹⁰⁰

Nessas condições, é possível falar-se na modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, nas quais, a Corte flexibiliza o dogma dos efeitos *ex tunc* de sua declaração, determinando a produção de efeitos *ex nunc* ou em outro prazo futuro a ser definido.¹⁰¹

⁹⁷ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 429. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

⁹⁸ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF: A jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2016. p. 19

⁹⁹ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75.

¹⁰⁰ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75-76.

¹⁰¹ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 75-76.

Essa possibilidade de mitigação dos efeitos retroativos temporais das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, mostra uma “convergência entre os modelos da nulidade e da anulabilidade”, surgindo um terceiro modelo, no qual há a possibilidade de o STF modular os efeitos destas decisões de acordo com circunstâncias do caso. Nesse modelo, a liberdade do julgador pode ser maior ou menor, dependendo da existência de critérios legais para a modulação¹⁰², é sobre esse tema que se ocuparão os próximos capítulos.

¹⁰² DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 23. p. 197.

3 MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS DECISÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Esse capítulo destina-se ao estudo do instituto da modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária no Brasil. De início serão examinados o instituto da modulação de efeitos, seus principais aspectos relacionados à Lei nº 9.868/99 e os modelos de modulação de efeitos apontados pela doutrina.

Na sequência, o estudo se direciona para análise desses efeitos em direito comparado, aprofundando a investigação quanto ao tratamento do tema nos países da Europa Continental, em especial, Portugal; Alemanha; Espanha e Bélgica. Igualmente, expondo a ocorrência da modulação de efeitos nesses países, sobretudo, nas discussões constitucionais envolvendo direito tributário.

Finalmente, propõe-se expor quais os limites apontados pela doutrina brasileira para a realização da modulação de efeitos, limites que, posteriormente, servirão de base para análise das decisões proferidas pelo STF, entre os anos 2022 e 2024, em controle de constitucionalidade, tema dos capítulos subsequentes.

3.1 Modulação dos efeitos no Brasil e a Lei nº 9.868/99

Como visto no capítulo anterior, o Brasil adotou o dogma da nulidade da norma inconstitucional, fato que conduz à imediata atribuição de efeitos *ex tunc* à decisão que a declara. Todavia, essa imediata retroação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, pode acarretar situação de ofensa à Constituição e aos direitos fundamentais ainda maior do que a decorrente da manutenção da lei inconstitucional no sistema. Nesses casos, seria possível falar-se no afastamento do caráter retroativo das decisões de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo.

Juristas com Gilmar Mendes defendem que, ainda que o Brasil tenha adotado o modelo de nulidade da norma declarada inconstitucional, e, portanto, com efeitos *ex tunc*, essa opção não inviabilizaria o desenvolvimento de uma fórmula intermediária, em casos nos quais a simples declaração de nulidade da norma poderia acarretar efeitos nefastos, notadamente, em relação aos direitos e garantias fundamentais.¹⁰³

¹⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 367-368.

No Brasil, a flexibilização da regra de nulidade da lei inconstitucional já foi objeto de inúmeros julgamentos pelo STF, a Corte Suprema há muito admite a flexibilização da regra de nulidade da lei inconstitucional, em casos específicos e excepcionais.¹⁰⁴ A título representativo, na sequência, serão abordados alguns desses casos.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.343, ocorrido em setembro de 1977, o relator Ministro Leitão de Abreu, da Segunda Turma do STF, defendeu a necessidade de preservação de determinados efeitos produzidos pela lei posteriormente julgada inconstitucional, nos termos do Ministro seria necessária prudência na análise de até que ponto a retroatividade da decisão poderia prejudicar as partes.¹⁰⁵

Em outro julgamento, ocorrido em maio de 1986, o Relator Ministro Carlos Madeira do Recurso Extraordinário nº 105.789, manteve os efeitos da contagem de tempo de serviço feita com base em norma da Constituição de Minas Gerais, superando o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade da referida norma.¹⁰⁶

Posteriormente, no ano de 2007, o Pleno do STF analisou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240, cujo Relator era o Ministro Eros Grau, na qual se discutia a constitucionalidade da criação do Município de Luis Eduardo Magalhães no Estado da Bahia. No julgado, embora fosse evidente a inconstitucionalidade da norma, não fora pronunciada a sua nulidade pelo prazo de 24 meses.¹⁰⁷

¹⁰⁴ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF**: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 23.

¹⁰⁵ “A tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 79**. Declaração, pelo plenário do supremo tribunal federal, da inconstitucionalidade do dec.-lei n. 322, de 7 de abril de 1967 (RTJ 44/54). Acórdão que, não obstante essa decisão, aplicou, em favor do locador, regras contidas nesse ato legislativo. natureza da decisão que pronuncia a inconstitucionalidade de lei. [...]. 2ª Turma. Relator: Ministro Leitão de Abreu, 31 de maio de 1977.

¹⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 105.789**. Magistrado. Garantia constitucional da irredutibilidade de vencimento. A nova qualificação do tempo de serviço, anos depois de averbado e de haver produzido efeitos pecuniários em favor do magistrado, malfeire a 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. Recurso conhecido e provido. 2ª Turma. Recorrente: Simonides Loddi. Recorrido: Presidente do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministro Carlos Madeira, 15 de abril de 1986.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240**. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.619/00, do estado da Bahia, que criou o município de Luís Eduardo Magalhães. Inconstitucionalidade de lei estadual posterior à ec 15/96. Ausência de lei

Nesse caso, o STF não só afastou o dogma da nulidade da norma inconstitucional, como também, atribuiu efeitos prospectivos, com a fixação de data futura. Mostra-se evidente nos fundamentos adotados pelo STF que a Corte “não tinha dúvida sobre a inconstitucionalidade da lei que criara o município, porém temia que, declarando-a, estivesse a atingir irremediavelmente relevantes situações que se formara, após a sua edição”.¹⁰⁸

Os casos narrados demonstram que a jurisdição constitucional brasileira há muito mostrou-se preocupada com a atribuição de efeitos retroativos as decisões por ela proferidas, de forma que, na análise das peculiaridades que envolviam os casos em análise, cogitou, se não determinou, a mitigação desse dogma, atribuindo efeitos diversos à declaração de inconstitucionalidade da norma.

Para Luiz Guilherme Marinoni essa atribuição de efeitos diversos decorre da própria competência da jurisdição constitucional, da necessidade de o Poder Judiciário salvaguardar o primado da segurança jurídica. A ausência de um regramento específico, não impediria o STF de sopesar os efeitos de sua decisão, como o fez na decisão do Município de Luis Eduardo Magalhaes.¹⁰⁹

De todo modo, em 10 de novembro de 2019, foi instituída no Brasil a Lei nº 9.868/99, a qual dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o STF.¹¹⁰ Especificamente em relação à modulação de efeitos das decisões, estabeleceu em seu art. 27 a possibilidade de atribuição de efeitos diversos às declarações de inconstitucionalidade:

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

complementar federal prevista no texto constitucional. Afronta ao disposto no artigo 18, § 4º, da constituição do Brasil. Omissão do poder legislativo. existência de fato. situação consolidada. Princípio da Segurança Jurídica. Situação de exceção, estado de exceção. a exceção não se subtrai à norma, mas esta, suspendendo-se, dá lugar à exceção — apenas assim ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. [...]. Relator: Ministro Eros Grau, 09 de maio de 2007.

¹⁰⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters, 2022. p. 23.

¹⁰⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2022. p. 13

¹¹⁰ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

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.¹¹¹

O referido dispositivo inaugurou, em termos normativos, a possibilidade de, em casos de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o STF, por maioria de dois terços, restringir ou decidir sobre os efeitos de suas decisões, podendo estabelecer efeitos da data do julgamento ou de outro evento futuro. A Lei nº 9.868/99 veio a fortalecer o instituto da modulação de efeitos, fixando expressamente a possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos às decisões proferidas em controle de constitucionalidade.¹¹²

Já no ano 2000, o art. 27 da Lei nº 9.868/99 foi objeto de questionamento quanto à sua constitucionalidade, nas ADI 2.154 e ADI 2.258, sob a alegação de que a modulação de efeitos violaria o art. 1º e art. 5º, incisos I e II da Constituição Federal. Os argumentos baseavam-se no fato de que o art. 5º, II da CF pressupõe a constitucionalidade da lei que obrigue a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, e não apenas uma decisão judicial, e em relação ao princípio da igualdade formal, com fundamento de que “a declaração de eficácia poderá beneficiar uns, em detrimento de outros”.¹¹³

No mesmo sentido, a Ordem dos Advogados do Brasil, sustentou que o art. 27 era contrário ao dogma da nulidade da lei inconstitucional, e que por prever a possibilidade de atribuição de efeitos que não os de retroatividade na norma, o dispositivo violaria o Estado Democrático de Direito e o princípio da legalidade.¹¹⁴

¹¹¹ BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹¹² ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF**: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 23.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2154**. Ações diretas de inconstitucionalidade n. 2.154/df e 2.258/df. Constitucional. Ausência de inconstitucionalidade por omissão resultante do veto do presidente da república aos textos normativos inicialmente constantes do art. 17 e dos §§ 1º e 2º do art. 18 do projeto de lei convertido na lei n. 9.868/1999, que regulava a intervenção do amicus curiae na ação de controle abstrato. Constitucionalidade da parte final do art. 26 da lei n. 9.868/1999 que veda o ajuizamento de ação rescisória contra decisão proferida em ações de controle abstrato. [...]. Tribunal Pleno. Min. Dias Toffoli, 03 de abril de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=ADI%202154&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2154**. Ações diretas de inconstitucionalidade n. 2.154/df e 2.258/df. Constitucional. Ausência de inconstitucionalidade por omissão resultante do veto do presidente da república aos textos normativos inicialmente constantes do art. 17 e dos §§ 1º e 2º do art. 18 do projeto de lei convertido na lei n. 9.868/1999, que regulava a intervenção do amicus curiae na ação de controle abstrato. Constitucionalidade da parte final do art. 26 da lei n.

Ambas as ações diretas foram julgadas em conjunto, no dia 03 de abril de 2023, sendo decidido pela sua constitucionalidade. O STF entendeu pela constitucionalidade do art. 27, sob o fundamento de que mesmo antes da Lei 9.868/1999 o STF já tinha mitigado a teoria da nulidade, em casos pontuais, a fim de preservar os efeitos produzidos por esta norma. Nas razões do julgado, os Ministros concluíram que “ao proceder à modulação de efeitos, o STF pondera entre preceitos constitucionais, com a finalidade de preservar a unidade da Constituição”.¹¹⁵

No voto do Ministro Edson Fachin há destaque para o fato de que o art. 27 prevê a utilização do instituto em caráter excepcional e por meio de quórum qualificado, de modo que sua aplicação seria realizada para concretizar os princípios da igualdade e da legalidade e não os violar. Razão pela qual não haveria inconstitucionalidade no dispositivo.¹¹⁶

Cabe ressaltar que as críticas ao art. 27 da Lei nº 9.868/99 não se limitam propriamente à redação do dispositivo, mas sim, a forma na qual os requisitos autorizadores da modulação de efeitos são utilizados.¹¹⁷ Para Ana Paula Ávila, o disposto nesse artigo pode ser constitucional ou não, dependendo da significação

9.868/1999 que veda o ajuizamento de ação rescisória contra decisão proferida em ações de controle abstrato. [...]. Tribunal Pleno. Min. Dias Toffoli, 03 de abril de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=ADI%202154&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2154**. Ações diretas de inconstitucionalidade n. 2.154/df e 2.258/df. Constitucional. Ausência de inconstitucionalidade por omissão resultante do veto do presidente da república aos textos normativos inicialmente constantes do art. 17 e dos §§ 1º e 2º do art. 18 do projeto de lei convertido na lei n. 9.868/1999, que regulava a intervenção do *amicus curiae* na ação de controle abstrato. Constitucionalidade da parte final do art. 26 da lei n. 9.868/1999 que veda o ajuizamento de ação rescisória contra decisão proferida em ações de controle abstrato. [...]. Tribunal Pleno. Min. Dias Toffoli, 03 de abril de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=ADI%202154&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁶ “Assim sendo, é para concretizar, e não para afrontar, os princípios da legalidade e da igualdade que o artigo 27 da Lei 9.868/1999 previu, em caráter excepcional e por meio de quórum qualificado, a possibilidade da modulação dos efeitos da decisão de controle abstrato de constitucionalidade, não se caracterizando a inconstitucionalidade indicada”. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2154**. Ações diretas de inconstitucionalidade n. 2.154/df e 2.258/df. Constitucional. Ausência de inconstitucionalidade por omissão resultante do veto do presidente da república aos textos normativos inicialmente constantes do art. 17 e dos §§ 1º e 2º do art. 18 do projeto de lei convertido na lei n. 9.868/1999, que regulava a intervenção do *amicus curiae* na ação de controle abstrato. Constitucionalidade da parte final do art. 26 da lei n. 9.868/1999 que veda o ajuizamento de ação rescisória contra decisão proferida em ações de controle abstrato. [...]. Tribunal Pleno. Min. Dias Toffoli, 03 de abril de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=ADI%202154&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁷ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 68.

dada pelo intérprete aos conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social. Isso porque, estes são conceitos relativamente abertos e que “[...] exigem preenchimentos valorativos, que, se não operados com bastante rigor técnico, podem dar margem ao subjetivismo e à arbitrariedade que tanto se deseja evitar”.¹¹⁸

Na mesma linha, Lenio Streck afirma que as críticas ao instituto da modulação de efeitos não estão relacionadas diretamente ao art. 27, à sua criação/incorporação no ordenamento brasileiro, mas aos requisitos previstos no dispositivo para a possibilidade de utilização dessa técnica. O julgador estaria “atrelado a ‘pesadas correntes’ hermenêuticas, que, ao mesmo tempo, autorizam e o obrigam a empreender a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade com o fito de garantir e promover os direitos fundamentais”.¹¹⁹

Para Ana Paula Ávila, esses conceitos só serão preenchidos de forma adequada quando no processo hermenêutico forem considerados apenas os elementos normativos, afastando os de caráter eminentemente políticos, ou pragmáticos e resultar de benefício aos direitos fundamentais. A segurança jurídica estaria relacionada com as expectativas criadas pelos indivíduos quanto as normas vigentes, já o conceito de excepcional interesse social teria um conceito mais fluído, “contrastando com a própria necessidade de proteção da previsibilidade, exigida pelos ditames da segurança jurídica”.¹²⁰

Nesse momento não se pretende adentrar propriamente na análise crítica quanto à aplicação do art. 27 e as possíveis interpretações de seus requisitos autorizadores, pois esses pontos serão aprofundados no tópico destinado a explorar os limites constitucionais à modulação de efeitos em matéria tributária. Por ora, importa consignar que, ainda que o STF tenha entendido pela constitucionalidade do art. 27, esse não é o principal debate envolvendo a modulação de efeitos, mas sim, a forma em que o dispositivo é utilizado pela jurisdição constitucional.

¹¹⁸ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 79.

¹¹⁹ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 432. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

¹²⁰ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 88.

Feito esse breve parêntese, forçoso concluir que próprio art. 27 da Lei nº 9.868/99, reafirma a tese da declaração de nulidade das decisões de inconstitucionalidade, pois deixa implícito que os atos praticados com base em lei inconstitucional são atos nulos e que, somente poderiam ser mantidos no ordenamento jurídico em virtude de fatores excepcionais, quais sejam, seus próprios requisitos: razões de segurança pública ou de excepcional interesse social.¹²¹

A declaração de inconstitucionalidade modulada “[...] busca mitigar o caráter absoluto da potencial nulificação retroativa que a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle abstrato pode assumir”.¹²² Este tipo decisório não ignora a teoria da nulidade da norma inconstitucional, que conforme realçado prevalece na jurisdição constitucional brasileira, pelo contrário, apenas a reforça, de modo que considera possível sua mitigação em determinados casos excepcionais.

Logo, a modulação temporal de efeitos se caracteriza como uma possibilidade de exceção à regra da nulidade retroativa das decisões de inconstitucionalidade, possibilitando ao julgador reduzir os efeitos retroativos de suas decisões para o momento atual, ou algum prazo futuro, nos casos em que a automática retroação dos efeitos da norma resultaria em situação ainda mais gravosa em relação aos ditames constitucionais.¹²³

Ainda, essa modulação de efeitos temporais das decisões proferidas em controle de constitucionalidade pode ser classificada em quatro espécies de atribuição de efeitos: eficácia a partir da data de julgamento; para o futuro; sem pronúncia de nulidade e retroativa limitativa, nos termos de Anderson Vichinkeski Teixeira:

- (i) Com eficácia *ex nunc*, que será iniciada somente após o trânsito em julgado da decisão, dispondo esta sobre a ocorrência ou não de feitos repristinatórios;
- (ii) Com eficácia *pro futuro*, que será iniciada somente após algum prazo a ser definido pela própria decisão, dispondo esta sobre a ocorrência ou não de efeitos repristinatórios; a decisão ficará suspensa até que se expire o prazo determinado na decisão;
- (iii) Sem pronúncia de nulidade, dando-se a suspensão do ato normativo impugnado e dos processos em curso até que o legislador venha a se manifestar, em prazo razoável, sobre a situação de inconstitucionalidade que envolve norma de sua responsabilidade.

¹²¹ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 49.

¹²² CICCONE, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 134.

¹²³ ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 143.

(iv) Com eficácia *ex tunc*, mas preservando determinadas situações previstas na decisão.¹²⁴

Na mesma linha, Fábio Martins discorre acerca dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, para o autor, além do efeito retroativo, a limitação de efeitos temporais das decisões pode ser realizada com efeito retroativo mitigado, quando “a decisão produz efeito a partir de algum momento situado entre a edição da lei declarada inconstitucional e a decisão”; não retroativo, com eficácia da decisão pra frente e *pro futuro*, “quando a decisão produz efeitos a partir de algum momento entre o presente (momento da decisão) e algum momento futuro”.¹²⁵

Ana Paula Ávila, igualmente, utiliza critérios para classificar as formas de fixação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, na concepção da autora, o dispositivo pode ser: com efeito *ex tunc*; relativamente nulo, com efeito *ex tunc* parcial ou restringido; anulável, com atribuição *ex nunc* e, ainda válido, com efeitos *ex nunc* com termo inicial para o futuro (*pro futuro*).¹²⁶

Cabe ressaltar que, embora a Lei nº 9.868/99 aborde dos procedimentos relativos ao controle concentrado de constitucionalidade, restou admitido pelo STF, a possibilidade de aplicação do art. 27 nos casos em que a inconstitucionalidade é reconhecida de maneira incidental, em controle concreto de constitucionalidade. Tereza Arruda Alvim discorre no sentido de que “se entende, de forma absolutamente predominante, que pode haver modulação dos efeitos da decisão em ambos os casos, embora o art. 27 da Lei 9.868/99 só faça menção expressa à hipótese de modulação no controle concentrado”.¹²⁷

Posteriormente, na linha das previsões legislativas quanto à atribuição de efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, o Código de Processo Civil Brasileiro de 2015, definiu a possibilidade de modulação de suas decisões pelos tribunais e juízes. O art. 927, §3º do Código de Processo Civil (CPC)

¹²⁴ Grifos do autor. In: CICCONE, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum. 2018. p. 135

¹²⁵ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 161.

¹²⁶ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 31.

¹²⁷ ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firma ou de precedentes vinculantes**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 22.

possibilita a modulação de efeitos quando verificadas situações que carecem de proteção dos interesses sociais envolvidas e da segurança jurídica.

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.

§ 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.¹²⁸

Fábio Martins de Andrade destaca o advento da disposição contida no Código de Processo Civil, quanto à possibilidade de modulação de efeitos, não só pelo STF, como também pelos demais tribunais superiores. Na visão do autor, “o instituto da modulação submete-se a um promissor recrudescimento em seu uso, especialmente em situações de mudança repentina de jurisprudência anteriormente consolidada, cuja aplicação é necessária”.¹²⁹

Nesse ponto, toma relevo a distinção esclarecida por alguns doutrinadores quanto à superação de precedentes e a modulação de efeitos das decisões. A superação para frente relaciona-se com a proteção da confiança legítima, com a igualdade de todos perante o direito “em um quadro de desgaste social e jurídico de determinado precedente”.¹³⁰

Na superação, “protege-se a proteção da confiança legítima e a boa-fé dos contribuintes, que vinham agindo e atuando em conformidade com a jurisprudência emanada dos órgãos máximos do Poder Judiciário”.¹³¹ Já a modulação de efeitos, como amplamente debatido, visa à proteção da Constituição, buscando minimizar os

¹²⁸ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 16 jun. 2024.

¹²⁹ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF**: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 22.

¹³⁰ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 81.

¹³¹ ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 5.

efeitos da atuação legislativa inconstitucional e sempre visando a preservação dos direitos fundamentais.¹³²

Sobre a possibilidade de modulação de efeitos, com base no Código de Processo Civil Brasileiro, ainda que o foco do presente trabalho seja analisar as decisões de modulação de efeitos proferidas em controle de constitucionalidade pelo STF, cabe pontuar recente decisão de modulação de efeitos proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária.

Ao decidir sobre a constitucionalidade da inclusão da Substituição Tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS/ST) nas bases de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no Tema Repetitivo 1125 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “Possibilidade de exclusão do valor correspondente ao ICMS-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído”, o STJ entendeu pela sua não inclusão, definindo que: “O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva”.¹³³

Neste caso, o STJ entendeu por modular os efeitos de sua decisão tendo em vista a segurança jurídica, fixando a atribuição de efeitos *ex nunc* a partir da data da publicação desta decisão, resguardando as ações judiciais ajuizadas e os procedimentos administrativos em andamento.¹³⁴

Em suma, a modulação temporal de efeitos representa uma exceção à regra da nulidade retroativa das decisões de inconstitucionalidade, possibilitando ao julgador decidir quando a sua decisão surtirá efeitos no mundo jurídico. Agora, resta saber, se essa prática é utilizada em outros países, especialmente, da Europa

¹³² MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 81.

¹³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1125**. O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva. Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, 07 de dezembro de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1125&cod_tema_final=1125. Acesso em: 15 abr. 2024.

¹³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1125**. O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva. Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, 07 de dezembro de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1125&cod_tema_final=1125. Acesso em: 15 abr. 2024.

Continental, a fim de encontrar as possíveis origens desse instituto. Análise comparativa que se ocupa o próximo item deste trabalho.

3.2 Efeitos das decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária no direito comparado

Analisado os efeitos temporais das decisões proferidas em controle de constitucionalidade no Brasil e a possibilidade de sua modulação, faz-se necessário abordar os efeitos das decisões proferidas em outros países da Europa Continental, a fim de promover um aprofundamento do instituto nesses modelos. Assim, neste capítulo serão abordados os efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, nos Estados Unidos e em outros países da Europa Continental: Portugal, Alemanha, Espanha e Bélgica, com maior ênfase para a matéria envolvendo direito tributário.

Como já abordado, foi a Suprema Corte norte-americana que inaugurou o controle de constitucionalidade das normas, da mesma maneira, a teoria da nulidade da lei inconstitucional, tendo o Brasil incorporado esse dogma. Por esta razão, inicia-se a análise pelo sistema estadunidense, ainda que, sabido de sua natureza *common law*, a importância desse sistema em nível global, instiga à observação da modulação de efeitos nesse país.

Em 1968, é possível afirmar que a Corte Norte-Americana já decidiu pela mitigação da aplicação do dogma da retroatividade de suas decisões, admitindo a preservação de alguns dos efeitos produzidos pela norma declarada inconstitucional. Essa situação foi verificada no julgamento do caso *Linkletter vs. Walker*, nesse caso, Victor Linkletter foi condenado em um Tribunal Estadual com provas ilegalmente obtidas. Após a condenação de Linkletter, a Suprema Corte, analisando o caso *Mapp vs. Ohio*, aplicou a Quarta Emenda excludente ao processo penal. Linkletter, então, solicitou um novo julgamento para si, com base na decisão favorável proferida em *Mapp*.¹³⁵

A Suprema Corte, por sua vez, entendeu que a decisão de *Mapp* não era retroativa, considerando que a retroatividade para todos os casos envolvendo

¹³⁵ UNITED STATES. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 (1965). Washington, DC: Supreme Court, 1965. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/case.html>. Acesso em: 10 nov. 2023.

condenação com provas ilegalmente obtidas “ameaçaria a delicada relação estado-federação e sobrecarregaria ao máximo a administração da justiça”. A decisão *Mapp vs. Ohio* só foi aplicada nos casos de revisão no momento da decisão e os posteriores.¹³⁶

A decisão proferida pela Suprema Corte Americana em *Linkletter vs. Walker* representa uma abertura à modulação dos efeitos nas decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade, mostrando-se compatível, não só com o modelo de controle concentrado, presente nas cortes Europeias, como também, com as decisões proferidas no modelo estadunidense.¹³⁷

Proferida no contexto do modelo mais tradicional de sistema difuso de constitucionalidade, a decisão de *Linkletter vs. Walker*, mostra uma certa evolução, em termos de mitigação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade. Além da decisão de inconstitucionalidade com efeitos retroativos (*limited retrospectivity*), admitiu-se a possibilidade de superação prospectiva (*prospectivity overruling*), podendo ser limitada (*limited prospectivity*), ou seja, aplicável ao processo em julgamento e aos processos iniciados após a decisão e ilimitada (*pure prospectivity*), situação na qual sequer é aplicada ao processo em julgamento, também denominada de declaração *pro futuro*.¹³⁸

Voltando-se para um contexto de controle concentrado de constitucionalidade, os tribunais constitucionais europeus podem ser utilizados como referência para o estudo ora proposto, segundo pesquisa realizada por Fernandes e Zilveti, a maior parte dos países da União Europeia (64%) adotam o modelo de eficácia *ex nunc* para as decisões de inconstitucionalidade de suas leis, são eles: Áustria, Bulgária, Ciprus,

¹³⁶ "Em decisão de 7 votos a 2, a Corte entendeu que a Constituição não proibia nem exigia "regra absoluta de retroação". Apenas era necessária uma análise casuística das regras em questão. A Corte ponderou que a má conduta policial anterior ao *Mapp* já havia ocorrido e não seria corrigida com a soltura dos presos envolvidos. A Corte também argumentou que aplicar a decisão do *Mapp* retroativamente a todos os casos ameaçaria a "delicada relação estado-federação" e "sobrecarregaria ao máximo a administração da justiça". Apenas os casos de revisão direta no momento da decisão *Mapp* ou casos posteriores estariam sujeitos a consideração retroativa." *In*: UNITED STATES. **Linkletter v. Walker**, 381 U.S. 618 (1965). Washington, DC: Supreme Court, 1965. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/case.html>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹³⁷ MITIDIÉRO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 76-77.

¹³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 575-576.

República Checa, França, Grécia, Hungria, Itália, Latvia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polônia, Romênia, Eslováquia e Eslovênia.¹³⁹

De outro lado, 24% adotam a eficácia *ex tunc*, são eles: Bélgica, Estônia, Alemanha, Irlanda, Portugal e Espanha, 12% estabelecem a eficácia da decisão em cada caso, pois suas decisões não são *erga omnes*, como é o caso da Dinamarca, Finlândia e Suécia. E por fim, Holanda e Inglaterra não possuem um modelo específico, tendo em vista a ausência de um sistema de controle de constitucionalidade.¹⁴⁰

Nos países que adotam o dogma da retroatividade (*ex tunc*) das decisões de inconstitucionalidade, a modulação desses efeitos é realizada a critério do julgador, não existindo uma legislação expressa estabelecendo os parâmetros a serem utilizados por estes julgadores, exceto no caso de Portugal, no qual a própria Constituição estabelece os critérios para mitigação dos efeitos dessas decisões.¹⁴¹

No direito português, a Constituição Portuguesa estabelece a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, é reconhecida, também, a possibilidade de o Tribunal Constitucional limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.¹⁴² Essa norma constitucional afirma que a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade possui efeitos desde a entrada em vigor da norma inconstitucional, contudo, estabelece que quando diante de situações envolvendo a segurança jurídica, razões de equidade ou de interesse público de excepcional relevo, o Tribunal poderá restringir os efeitos da decisão, nos termos do art. 282 da Constituição Portuguesa:

Efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade:

1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a repristinação das normas que ela, eventualmente, haja revogado.

¹³⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio; FERNANDES, Fabiana Carsoni. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 51, p. 450-483, 2022. p. 457. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2235>. Acesso em: 14 jun. 2024.

¹⁴⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio; FERNANDES, Fabiana Carsoni. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 51, p. 450-483, 2022. p. 457. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2235>. Acesso em: 14 jun. 2024.

¹⁴¹ ZILVETI, Fernando Aurelio; FERNANDES, Fabiana Carsoni. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 51, p. 450-483, 2022. p. 461. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2235>. Acesso em: 14 jun. 2024.

¹⁴² MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 580.

2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última.

3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido.

4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excecional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos 1 e 2.¹⁴³

Leo Brust destaca que em Portugal o Tribunal Constitucional está autorizado a emitir “sentenças limitativas de inconstitucionalidade sobrevinda em razão de revisão constitucional e de incompatibilidade (exclusivamente de tratados internacionais)”.¹⁴⁴ Sobre a autorização da Constituição portuguesa, a doutrina e a jurisprudência entendem que “a margem de escolha conferida ao Tribunal para a fixação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade não legitima a adoção de decisões arbitrárias, estando condicionada pelo princípio da proporcionalidade”.¹⁴⁵

Em matéria tributária, o Tribunal Constitucional de Portugal, há muito já decidiu pela limitação dos efeitos retroativos da decisão envolvendo matéria tributária, no acórdão nº 24/1983 foi proferido entendimento, com base no nº 4 do artigo 282 restringindo os efeitos de norma inconstitucional, a fim de evitar “qualquer perturbação financeira ou no bom funcionamento dos serviços” relacionados. Essa decisão foi assim proferida:

Tendo em atenção a conveniência de evitar qualquer perturbação financeira ou no bom funcionamento dos serviços que, porventura, esta decisão pudesse originar, entende o Tribunal, usando da faculdade que lhe é concedida pelo n.º 4 do artigo 282.º da Constituição, restringir os seus efeitos, decidindo que ela não terá eficácia retroativa e só produzirá efeito útil a partir da data da sua publicação no Diário da República.¹⁴⁶

Como visto, a Constituição de Portugal estabelece os efeitos das decisões proferidas na declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade, fixando sua

¹⁴³ PORTUGAL. [Constituição (2005)]. **Constituição da República Portuguesa de 2005**. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art282>. Acesso em: 26 maio 2024.

¹⁴⁴ BRUST, Léo. **Controle de Constitucionalidade**: a tipologia das decisões do STF. Curitiba: Juruá, 2014. p. 254-255.

¹⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 580.

¹⁴⁶ PORTUGAL. Tribunal Constitucional. **Acórdão n. 24/83**. Plenário. Relator: Conselheiro Magalhães Godinho, de 1983. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19830024.html>. Acesso em: 26 maio 2024.

produção de efeitos desde a entrada em vigor do dispositivo objeto de sua análise. Ainda, a Constituição possui requisitos expressos, autorizadores do afastamento da regra geral de retroatividade, autorizado que, quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público excepcional exigirem, esses efeitos poderão ser fixados de forma mais restrita, a exemplo da decisão proferida no acórdão nº 24/1983, que estabeleceu que a decisão não teria eficácia retroativa, mas sim, a partir da data de publicação no Diário Oficial.

No direito alemão, igualmente, a lei inconstitucional é nula, “vincula-se, dessarte, determinada situação – a inconstitucionalidade – à consequência jurídica – a nulidade”.¹⁴⁷ Embora esse entendimento não tenha sido expressamente previsto na Lei Fundamental nem na Lei Orgânica da Corte Constitucional, a doutrina dominante sustenta, com base no princípio da supremacia da Constituição, que deve ser outorgada “hierarquia constitucional (*Verfassungsrang*) ao postulado da nulidade da lei inconstitucional”.¹⁴⁸

Conforme se pode extrair do próprio site do Tribunal Constitucional Federal alemão os efeitos de uma lei inconstitucional, em regra, afetam o passado, como se nunca tivesse existido no mundo jurídico, mas como ressaltado, essa é a regra, que admite exceções.¹⁴⁹

Em determinados casos, o Tribunal Constitucional Federal declara a incompatibilidade da lei com a sua Lei Fundamental e determina quando esta lei deve deixar de ser aplicada. Conforme externalizado pelo próprio Tribunal, essa situação ocorre quando, em seu entendimento, o legislador possui opções para sanar a violação apontada, ou quando a retroatividade trará mais desvantagens em comparação às desvantagens de manutenção dessa lei, transitoriamente no sistema.¹⁵⁰

¹⁴⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 584-585.

¹⁴⁸ Grifos do autor. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 584-585.

¹⁴⁹ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **Wirkung der Entscheidungen**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, c2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Wichtige-Verfahrensarten/Wirkung-der-Entscheidung/wirkung-der-entscheidung.html>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁵⁰ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **Wirkung der Entscheidungen**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, c2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Wichtige-Verfahrensarten/Wirkung-der-Entscheidung/wirkung-der-entscheidung.html>. Acesso em: 24 maio 2024.

Essa última opção de manutenção da norma inconstitucional, por certo período, seria frequentemente utilizada nos casos envolvendo matéria tributária, “pois, caso contrário, a base jurídica para a cobrança de impostos deixaria de ser aplicada no todo ou em parte. Durante o período de transição, o legislador pode promulgar uma disposição constitucional”.¹⁵¹

Luiz Guilherme Marinoni ressalta a singularidade do modelo de decisão da Corte alemã, tendo em vista a possibilidade de declaração da incompatibilidade da norma inconstitucional, atribuindo sua eficácia a determinado evento futuro, o aspecto relevante nesse modelo, “[...] não é a simples troca da expressão inconstitucionalidade por incompatibilidade, mas a subordinação da incompatibilidade a um acontecimento futuro, a significar que a decisão só adquire eficácia em face desse evento”.¹⁵²

O Tribunal alemão, nesses casos, não invalida a lei diretamente, mas sim, possibilita que o Legislativo atue para eliminar esse dispositivo, ou para introduzir norma que supra as necessidades apontadas pela Corte. Na concepção de Luiz Marinoni, “o que efetivamente torna essa decisão mais adequada é a sua deferência aos valores democráticos, na medida em que a Corte alemã não invalida a lei, mas dá ao Legislativo oportunidade de eliminá-la ou mesmo modificá-la”.¹⁵³

O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma, sem, contudo, a declaração de sua nulidade, há muito é utilizada pelo Tribunal Constitucional da Alemanha, sendo possível a prolação de decisão no sentido de cobrar do legislador que adote as medidas necessárias, quando iniciado o processo de

¹⁵¹ “Em regra, o Tribunal Constitucional Federal declara nula uma lei inconstitucional. A nulidade também tem efeito sobre o passado e juridicamente leva a uma situação como se a lei nunca tivesse sido promulgada. Em certos casos, o Tribunal Constitucional Federal limita-se a declarar uma disposição legal incompatível com a Lei Fundamental e a determinar o momento em que esta pode deixar de ser aplicada. Isto acontece, nomeadamente, se o legislador tiver várias opções para sanar a violação da Constituição ou se as desvantagens de uma continuação transitória da aplicação. Este último é frequentemente o caso da legislação tributária, pois, caso contrário, a base jurídica para a cobrança de impostos deixaria de ser aplicada no todo ou em parte. Durante o período de transição, o legislador pode promulgar uma disposição constitucional. Em casos raros, o próprio Tribunal Constitucional Federal estabelece disposições transitórias.” *In*: ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **Wirkung der Entscheidungen**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, c2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Wichtige-Verfahrensarten/Wirkung-der-Entscheidung/wirkung-der-entscheidung.html>. Acesso em: 24 maio 2024.

¹⁵² MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters, 2022. p. 27.

¹⁵³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters, 2022. p. 27.

inconstitucionalização da lei, ou até mesmo quando o Tribunal Alemão declara a inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade.

Desde 1954, o Tribunal Constitucional da Alemanha adotou o tipo decisório denominado apelo ao legislador (*Appellentscheidung*), o qual, ao lado da decisão de incompatibilidade da norma ou inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade (§ 31 (2), 2º e 3º, representam o afastamento da regra de nulidade da declaração de inconstitucionalidade, baseada no 78 § da Lei do *Bundesverfassungsgericht*.¹⁵⁴ Assim, além de proferir decisões de inconstitucionalidade com nulidade da norma, o Tribunal pode optar por emitir um apelo ao legislador ou por declarar a inconstitucionalidade ou incompatibilidade da norma sem pronunciar sua nulidade.

Por meio do apelo ao Legislador (*Appellentscheidung*), o Tribunal Constitucional possibilita ao legislador a oportunidade de efetuar as correções necessárias no dispositivo, a decisão sinaliza que o dispositivo “é ‘ainda’ constitucional (*noch verfassungsmässig*), ou seja, tem caráter *preventivo*, estabelecendo que a mora do legislador poderá levar à perfectibilização de uma situação de inconstitucionalidade”.¹⁵⁵

Nesse ponto, cabe ressaltar que a decisão de apelo ao legislador não se confunde com a decisão de mera inconstitucionalidade, “pois enquanto esta prescreve uma obrigação ao legislador, aquela lhe encaminha uma recomendação de natureza preventiva”. Outra diferença é encontrada na já mencionada eficácia de ambas, a decisão de mera inconstitucionalidade tem eficácia *erga omnes* e vinculante, já a decisão de apelo ao legislador, possui eficácia somente *inter partes*.¹⁵⁶

No apelo ao legislador, a Corte reconhece que a lei ou a situação ainda não é inconstitucional, mas invoca o legislador para que proceda à correção da “situação ainda constitucional”, podendo, inclusive, estabelecer um determinado prazo para tanto.¹⁵⁷ Gilmar Mendes destaca que tal técnica não se encontra livre de problemas,

¹⁵⁴ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 429. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

¹⁵⁵ Grifos do autor. In: CICCONEI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 289.

¹⁵⁶ CICCONEI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 289.

¹⁵⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 587.

“uma vez que o Tribunal não está legitimado a proferir decisões sobre o desenvolvimento futuro com base apenas em prognósticos”.¹⁵⁸

A declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, por sua vez, é prevista no ordenamento alemão desde 1970, o § 31, (2), 2º e 3º períodos, da Lei do *Bundesverfassungsgericht*, e estabelece que o Tribunal Constitucional Federal poderá declarar a constitucionalidade, a nulidade ou a inconstitucionalidade (sem pronúncia da nulidade) de uma lei. Esse tipo decisório teve sua origem na chamada “exclusão do benefício incompatível com o princípio da igualdade”, o qual se configura “[...] quando a lei, de forma arbitrária, concede benefícios a determinado grupo de cidadãos, excluindo, expressa ou implicitamente, outros segmentos ou setores”.¹⁵⁹

Nos casos da declaração de inconstitucionalidade da norma sem pronúncia de nulidade, na hipótese de exclusão do benefício incompatível com o princípio da igualdade, a decisão busca “por um lado, garantir o princípio constitucional da igualdade em relação ao caso concreto, enquanto, de outra parte, busca impedir que vício parcial retire a norma do ordenamento jurídico e crie, assim, uma lacuna”.¹⁶⁰ Em outros termos, a retirada da norma do ordenamento jurídico ocasionaria uma situação ainda mais inconstitucional do que sua manutenção, situação que permaneceria até que o legislador sanasse a questão.

O efeito imediato da decisão de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, como já se espera, não provoca a consequente nulidade da norma, “a decisão terá como efeito imediato principal obstar a aplicabilidade do dispositivo legal impugnado, sendo que este efeito obstativo não será tão somente *inter partes*, mas também *erga omnes* [...]”.¹⁶¹

No caso da hipótese de exclusão do benefício incompatível com o princípio da igualdade, se os efeitos dessa decisão fossem retroativos, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade do benefício, essa solução não seria a mais constitucionalmente adequada para o caso, pois, ao fim ao cabo, a exclusão dessa

¹⁵⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 589.

¹⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 591-592.

¹⁶⁰ CICCONEI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 288.

¹⁶¹ Grifos do autor. *In*: CICCONEI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 289.

norma não beneficiaria o indivíduo excluído originalmente (que poderia ter a pretensão de impugnar a norma) e nem o que era abrangido pelo benefício originalmente instituído, ou seja, ninguém seria de fato beneficiado. Essa decisão não estaria adequada à tutela de proteção dos preceitos constitucionais pela Corte.

Ao Tribunal não caberia estender o benefício para os demais indivíduos não contemplados originalmente pela norma, até mesmo por uma questão de repercussão orçamentária, e ao mesmo tempo, a declaração da nulidade e seus consequentes efeitos retroativos, representaria uma estranha compreensão de justiça ao caso, na qual a jurisdição constitucional acaba por dar pedra ao invés de pão ao postulante (*Steine statt Brot*).¹⁶²

Por outro lado, Gilmar Mendes destaca que a declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade gera insegurança na doutrina, segundo o autor, as disposições contidas na Lei do *Bundesverfassungsgericht* não explicitam quando o Tribunal deverá abster-se de declarar a nulidade, abertura que teria o condão de gerar insegurança na própria aplicação do instituto. Todavia, essa controvérsia quanto à segurança na utilização desse modelo decisório não impediu que esse fosse incorporado em sua prática.¹⁶³

O Tribunal Constitucional alemão não se limitou aos casos de exclusão do benefício incompatível com o princípio da igualdade, de modo que essa modalidade passou a ser “estendida a outras hipóteses nas quais o Tribunal identificou, igualmente, a necessidade de declarar a inconstitucionalidade da lei sem pronunciar a sua nulidade”.¹⁶⁴

A título ilustrativo, é possível analisar um caso de afastamento da nulidade da norma em matéria tributária, no qual o Tribunal Constitucional entendeu pela incompatibilidade de dispositivos constante na Lei do Imposto de Renda para como a Lei Básica, mas sem a decretação da nulidade da norma, e conseqüentemente, a cassação dos seus efeitos, o caso foi decidido em 28 de novembro de 2023:

Se as normas forem declaradas incompatíveis com a Lei Básica, isso significa basicamente que os tribunais e as autoridades administrativas já não podem

¹⁶² MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional:** controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 272.

¹⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional:** controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 268.

¹⁶⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional:** controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 591-592.

aplicá-las na medida da incompatibilidade encontrada e os processos em curso devem ser suspensos; A fim de evitar incertezas sobre a situação jurídica entre os contribuintes envolvidos e as autoridades até que um novo regulamento seja aprovado pelo legislador, pode fazer sentido elaborar um regulamento transitório; o legislador evita assim uma situação jurídica transitória que está obviamente particularmente distante da vontade do legislador; permanece, portanto, aplicável até que um novo regulamento entre em vigor, que o legislador deve adotar imediatamente, com a ressalva de que a disposição também se aplica a transações de transferência após 31 de dezembro de 2000, para a medida em que um ativo é transferido gratuitamente do total de ativos de um co-empresário para o total de ativos de uma parceria irmã com a mesma participação.¹⁶⁵

Após a decisão, em 12 de janeiro de 2024, a Corte emitiu comunicado ao Senado em razão da decisão proferida no referido caso tributário, sem entrar no mérito da questão tributária discutida nesse caso, cabe destacar os trechos abaixo colacionados os quais demonstram a questão da incompatibilidade da norma e a orientação, pelo Tribunal Constitucional, para a legislatura corrigir a situação, conforme se extai dos trechos abaixo colacionados e traduzidos diretamente do site do Tribunal Constitucional:

Em decisão publicada hoje, o Segundo Senado do Tribunal Constitucional Federal decidiu, em resposta a uma petição do Tribunal Federal de Finanças, que o artigo 6.º, n.º 5, frase 3, da Lei do Imposto sobre o Rendimento (EStG) na versão do Regulamento de Desenvolvimento Fiscal das Pessoas Coletivas A Lei de 20 de dezembro de 2001 (UntStFG) com o artigo 3º, parágrafo 1º da Lei Básica (GG) é incompatível na medida em que impede a transferência de ativos entre sociedades com investimentos idênticos pelo valor contábil.

[...]

A legislatura tem de fazer novos regulamentos retroativamente para processos de transferência após 31 de dezembro de 2000. Seção 6 Parágrafo 5 Frase 3 EStG na versão do UntStFG permanece aplicável até que entre em vigor com a ressalva de que o regulamento também se aplica a transferências de ativos entre parcerias com investimentos idênticos após 31 de dezembro de 2000.¹⁶⁶

Como visto, a Corte alemã, no caso envolvendo matéria tributária acima mencionado, embora tenha entendido pela ocorrência de violação à Lei Básica, não decretou a nulidade do dispositivo, mas sim, sua incompatibilidade, de maneira a determinar ao Legislativo que editasse novos regulamentos para guiar a situação.

¹⁶⁵ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **In namen des Volkes**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, 2023. Disponível em: https://www.bverfg.de/e/ls20231128_2bvl000813.html. Acesso em: 23 maio 2024.

¹⁶⁶ ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, soweit er eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ausschließt**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, 2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2024/bvg24-005.html>. Acesso em: 23 maio 2024.

Igualmente, estabeleceu que o dispositivo impugnado seria mantido produzindo efeitos, até que entrasse em vigor um novo regramento.

Já na Espanha, o ordenamento jurídico espanhol reconhece a nulidade da norma inconstitucional, mas segundo Sasha Calmon, “subsistem interrogações quanto à caracterização do efeito de tais decisões”.¹⁶⁷ Gilmar Mendes afirma que, embora a Constituição espanhola e a Lei Orgânica da Corte não estabeleçam expressamente a declaração de nulidade com efeitos restritivos, com influência da citada doutrina alemã, a Corte Constitucional, passou a adotar, em 1989, a modalidade de decisão de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade.¹⁶⁸

Especificamente em relação às decisões envolvendo controle de constitucionalidade em matéria tributária, em geral, as decisões têm eficácia prospectiva, tendo em vista a salvaguarda do princípio da segurança jurídica, da igualdade e a proteção dos interesses financeiros. Nos termos de Begoña Sesma Sánchez, essa tem sido uma prática habitual do Tribunal Constitucional espanhol, com algumas exceções, nas quais o Tribunal não declarou o alcance de suas decisões, fato que tem causado uma controvérsia jurisprudencial na interpretação desse silêncio da Corte.¹⁶⁹

Na opinião do autor, esse silêncio representa antes um descuido do Tribunal do que uma decisão favorável no sentido de eficácia retroativa nessas decisões, pois em seu entendimento, essa não é a prática reiterada dos pronunciamentos do Tribunal

¹⁶⁷ COELHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 213. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

¹⁶⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 578.

¹⁶⁹ “Pues bien, en este contexto, como es sabido, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), así como del principio de igualdad (art. 14) y la protección de los intereses financieros en muchos casos -razonamiento implícito que no explícito-, las sentencias de inconstitucionalidad en materia tributaria tienen como regla general eficacia prospectiva, esto es, afectan a los actos “vivos” pero Dejan incólumes las “situaciones consolidadas” (actos firmes) afectados por la declaración de inconstitucionalidad. Esta es la práctica habitual seguida por el TC y recogida expresamente en sus fallos con alguna excepción, como ha sido la STC 59/2017, de 11 de mayo, referida a la IIVTNU, en la que el TC omitió precisar el alcance de su declaración de inconstitucionalidad lo que ha generado una amplísima controversia jurisprudencial al tiempo de interpretar qué significaba esse silencio del TC. Personalmente he de reconocer que esa omisión – a mi juicio, seguramente un olvido- en ningún caso permitía entender que el TC era partidario de una eficacia retroactiva de su pronunciamiento de inconstitucionalidad. Así lo ha confirmado el fallo explícito de la posterior STC 126/2019, de 31 de octubre sobre el mismo gravamen.” In: SÁNCHEZ, Begoña Sesma. Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario. **Crónica Tributaria**, [s. l.], v. 177, n. 4, p. 171-211, 2020. p. 184. Disponível em: <https://digibuo.uniovi.es/dspace/handle/10651/58004>. Acesso em: 29 maio 2024.

em casos envolvendo matéria tributária. O autor complementa no sentido de que o Tribunal Superior da Espanha, inclusive, já fixou o entendimento de que cabe ao STF determinar em que medida sua decisão pode produzir efeitos para os contribuintes que foram impactados pela decisão, de modo que desde 2010, esta tem sido a posição majoritariamente do Tribunal Superior: “si las sentencias de inconstitucionalidad no dicen otra cosa, no tienen efectos retroactivos”.¹⁷⁰

No controle belga, o efeito das decisões de inconstitucionalidade é *ex tunc*, ou seja, a norma jurídica é anulada e sua retirada do ordenamento jurídico implica em efeitos retroativos, como se a norma jamais tivesse existido.¹⁷¹ Na Bélgica, não só os casos pendentes de julgamento, como também aqueles já decididos pela norma inconstitucional, por força de Lei Especial, podem ser revogados, sejam eles processos civis, penais ou de tribunais administrativos, até mesmo as decisões do Supremo Tribunal Belga e do Conselho de Estado Belga podem ser revogados com base na norma inconstitucional.¹⁷²

Contudo, com base no artigo 8º do Ato Especial, em circunstâncias específicas, é permitido que o Tribunal Belga mantenha parte ou todos os efeitos da norma anulada, ou seja, essa retroatividade pode se mitigada pelos julgadores.¹⁷³ O legislador belga explicitamente concedeu ao tribunal o poder de modular os efeitos temporais de suas decisões. Segundo a disposição contida no já mencionado art. 8º do Ato Especial, o Tribunal sempre que considerar necessário, deverá especificar quais os efeitos das normas anuladas que serão mantidos ou mantidos provisoriamente pelo período determinado pelo Tribunal.¹⁷⁴

¹⁷⁰ SÁNCHEZ, Begoña Sesma. Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario. **Crónica Tributaria**, [s. l.], v. 177, n. 4, p. 171-211, 2020. p. 185. Disponível em: <https://digibuo.uniovi.es/dspace/handle/10651/58004>. Acesso em: 29 maio 2024.

¹⁷¹ LAVRYSEN, Luc; VANDAELE, Ann-Sophie. The legal consequences of Constitutional Court decisions in Belgium: judgments in cases of actions for annulment. *In*: LAVRYSEN, Luc (org.) **Trilateral meeting between the Czech, Latvian and Belgian Constitutional Courts: contributions**. Brussels: Belgian Constitutional Courts, 2019. p. 2. Disponível em: <https://biblio.ugent.be/publication/8619464>. Acesso em: 06 jun. 2024.

¹⁷² VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. **German Law Journal**, [s. l.], v. 14, n. 9, p. 1687-1730, 2013. p. 1695.

¹⁷³ LAVRYSEN, Luc; VANDAELE, Ann-Sophie. The legal consequences of Constitutional Court decisions in Belgium: judgments in cases of actions for annulment. *In*: LAVRYSEN, Luc (org.) **Trilateral meeting between the Czech, Latvian and Belgian Constitutional Courts: contributions**. Brussels: Belgian Constitutional Courts, 2019. p. 2. Disponível em: <https://biblio.ugent.be/publication/8619464>. Acesso em: 06 jun. 2024.

¹⁷⁴ VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. **German Law Journal**, [s. l.], v. 14, n. 9, p. 1687-1730, 2013. p. 1695.

Logo, ainda que não haja fixação das circunstâncias em que isso deve ocorrer, o Tribunal Constitucional belga tem competência para mitigar o efeito *ex tunc*, conferindo à sua decisão um efeito *ex nunc*, mantendo assim os efeitos até a data da publicação da anulação, como também estabelecer um efeito *pro futuro*, mantendo provisoriamente todos ou determinados efeitos da norma inconstitucional.¹⁷⁵

Luc Lavrysen e Ann-Sophie Vandaele, afirmam que em cerca de 25% dos casos em que o Tribunal Belga anula um dispositivo mantém seus efeitos durante determinado tempo ou mesmo sem um limite. Os autores afirmam que um dos elementos considerados pelo Tribunal para a mitigação dos efeitos retroativos é a avaliação do potencial caos decorrente da retirada da norma no ordenamento, fato que implicaria na preservação das consequências dessa norma.¹⁷⁶ Em direito tributário é possível verificar um exemplo dessa mitigação realizada pela Corte, no julgamento do chamado *Turteltax*.¹⁷⁷

O *Turteltax* é um imposto cobrado a todos os utilizadores de eletricidade em uma determinada região da Bélgica e que foi declarada inconstitucional pelo Tribunal. Contudo, o Tribunal manteve os efeitos do ato inconstitucional para o ano fiscal passado e em curso, sob o fundamento da existência de dificuldades práticas e jurídicas relacionadas com o grande número de pessoas atingidas e que poderiam reclamar a sua contribuição.

Em conclusão, na Bélgica o Tribunal pode manter os efeitos de uma norma inconstitucional em prol da segurança jurídica, considerando que a nulidade tem poder de perturbar as circunstâncias já estabelecidas. Nesse ponto, leva em consideração as implicações financeiras e econômicas de sua decisão, considerando igualmente, os benefícios e as desvantagens da retroatividade dos efeitos da nulidade.¹⁷⁸

¹⁷⁵ VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. **German Law Journal**, [s. l.], v. 14, n. 9, p. 1687-1730, 2013. p. 1695.

¹⁷⁶ LAVRYSEN, Luc; VANDAELE, Ann-Sophie. The legal consequences of Constitutional Court decisions in Belgium: judgments in cases of actions for annulment. In: LAVRYSEN, Luc (org.) **Trilateral meeting between the Czech, Latvian and Belgian Constitutional Courts: contributions**. Brussels: Belgian Constitutional Courts, 2019. p. 2. Disponível em: <https://biblio.ugent.be/publication/8619464>. Acesso em: 06 jun. 2024.

¹⁷⁷ VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. **German Law Journal**, [s. l.], v. 14, n. 9, p. 1687-1730, 2013. p. 1695.

¹⁷⁸ LAVRYSEN, Luc; VANDAELE, Ann-Sophie. The legal consequences of Constitutional Court decisions in Belgium: judgments in cases of actions for annulment. In: LAVRYSEN, Luc (org.) **Trilateral meeting between the Czech, Latvian and Belgian Constitutional Courts: contributions**. Brussels: Belgian Constitutional Courts, 2019. p. 2. Disponível em: <https://biblio.ugent.be/publication/8619464>. Acesso em: 06 jun. 2024.

Em suma, nos países europeus que se buscou avaliar, as decisões em controle de constitucionalidade, em regra, possuem efeitos retroativos à data da edição do instrumento normativo impugnado. Em um dos países, esses efeitos estão expressamente previstos na Constituição e nos outros, são presumidos em razão da adoção do dogma da supremacia constitucional.

Ainda, verifica-se em todos eles a possibilidade de mitigação desses efeitos, em Portugal, as hipóteses autorizadoras estão previstas na Constituição, nos demais, decorrem da própria atividade jurisdicional da Corte que as analisa. Ao que brevemente esse estudo conseguiu aproveitar, o que de fato vai influenciar na adoção dessas decisões é a forma e as razões adotadas para realização dessas modulações.

Agora resta saber, quais são os limites constitucionais que devem ser observados no momento da modulação de efeitos, para que no próximo capítulo seja possível avaliar se estão sendo respeitados nos últimos casos analisados no Brasil, notadamente, em direito tributário.

3.3 Limites constitucionais à modulação de efeitos em matéria tributária

Como visto, foi possível verificar a ocorrência da modulação de efeitos na jurisdição constitucional de outros países, tanto nos Estados Unidos, como nas Cortes da Europa Continental. Nesta oportunidade, verificou-se que a aplicação do instituto encontra amparo na atividade jurisdicional e que, quando se trata de matéria tributária, o tema tem gerado discussão doutrinária quanto à sua aplicação.

No Brasil, o cenário não parece ser diferente, ainda que o instituto da modulação de efeitos tenha assumido um papel de destaque no ordenamento jurídico brasileiro, sendo possível afirmar que é uma prática aceita e consolidada no âmbito do STF, a doutrina brasileira tem feito fortes críticas em relação ao instituto. As referidas críticas, estão especialmente relacionadas aos fundamentos utilizados pelos Ministros do STF para embasar a modulação de efeitos de suas decisões, bem como a forma em que estas limitações são implementadas.

Diante dessas considerações, no presente tópico, serão abordados os limites debatidos pela doutrina para a modulação de efeitos, notadamente, em matéria tributária, a fim de que no próximo capítulo seja possível analisar se os recentes julgados, nos quais houve a modulação de seus efeitos em controle concentrado e em controle difuso, a jurisdição constitucional brasileira observou tais limites.

De início, cabe rememorar as premissas até então estabelecidas no estudo, a fim de que no presente tópico, os limites sejam debatidos a partir de uma compreensão prévia já inaugurada, baseada nas compreensões expostas quanto à supremacia constitucional, à competência do controle judicial de constitucionalidade e às origens do instituto da modulação de efeitos, não só no Brasil, como em outros países.

Como visto até então, o poder judiciário, mais precisamente o STF, possui a competência constitucional de garantir a supremacia da Constituição Federal perante o ordenamento jurídico nacional, esse papel de guardião, vincula-o não só ao aspecto formal do controle - análise da compatibilidade das leis e dispositivos infraconstitucionais com a Carta Magna - como também, na necessidade de que na sua atividade jurisdicional, seus provimentos garantam a maior efetividade possível ao texto constitucional, sobretudo, em relação aos direitos fundamentais dos cidadãos.

Essa necessidade de preservação da supremacia da constituição, por meio da realização de um controle de compatibilidade das normas, foi construída ao longo de anos de história mundial, e incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro a partir dessa construção. Tendo como base a necessidade de preservação dos direitos dos cidadãos frente ao agir ou à omissão do Estado, forçoso concluir que, ao fim ao cabo, a finalidade do controle de constitucionalidade é garantir ao povo a primazia dos valores por ele elegidos como irrenunciáveis.

Ainda na proposta de retomada das premissas até então estabelecidas, em direito tributário, esses valores eleitos pelos cidadãos como inegociáveis são materializados na exatidão com que o texto constitucional tratou da matéria, literalmente delimitando todo o Sistema Tributário Nacional. Por meio do estabelecimento não só do dever de pagar impostos, mas também, limitando o poder de cobrá-los, em um equilíbrio de interesses contrapostos.

Relativamente à modulação de efeitos temporais das decisões em controle de constitucionalidade, quando a aplicação do instituto está relacionada à matéria tributária, essa necessidade de preservação da supremacia constitucional e de seus preceitos fundamentais, parece não ficar tão latente, tendo em vista que os reflexos econômicos/financeiros envolvidos nessas discussões, trazem ao debate questões que mascaram tais valores imprescindíveis à natureza da jurisdição constitucional.

Finalizando o apanhado geral proposto, quanto à modulação de efeitos propriamente dita, o estudo não tem o propósito de condenar o instituto em si, pois entende-se que, por vezes, é necessária a modulação de efeitos das decisões. Contudo, algumas ressalvas precisam ser observadas quanto à aplicação da técnica em direito tributário. Nesses casos, considerando o caráter econômico/financeiro envolvido, a questão reveste-se de peculiaridades que carecem de um olhar mais pormenorizado, sobretudo, em relação aos fundamentos utilizados para sua aplicação, os prazos modulatórios estabelecidos, sem perder de vista as ressalvas corriqueiramente realizadas pelo STF. Pontos a serem abordados no presente tópico.

Como afirmado, a questão envolvendo a modulação de efeitos em matéria tributária reveste-se de peculiaridades próprias de um ramo do direito que tem forte ligação financeira com o Estado. Essa singularidade decorre do fato de que se uma lei ou instrumento normativo é declarado inconstitucional, sem a modulação dos efeitos dessa declaração, os tributos recolhidos com base nesse normativo inconstitucional deverão ser restituídos aos contribuintes, em decorrência da aplicação dos efeitos *ex nunc* ao caso julgado.

De outro lado, se a automática retroatividade da decisão é limitada pela aplicação do instituto da modulação de efeitos temporais, esses mesmos contribuintes não poderão reaver os valores recolhidos inconstitucionalmente durante o período que o dispositivo vigorou, ou até mesmo terão que permanecer recolhendo tributos declarados inconstitucionais, nos casos em que os efeitos da declaração são estabelecidos em data futura (modulação *pro futuro*).

Em vista justamente desse ponto, envolvendo de um lado os interesses financeiros do Estado, alicerçado nos princípios orçamentários e a necessidade da arrecadação de recursos, e de outro, os interesses dos contribuintes, na observância de seus direitos fundamentais, sobretudo dos limites ao poder de tributar, que reside a necessidade de averiguar-se quais seriam os limites constitucionais à modulação de efeitos em matérias tributária no Brasil.

De pronto, um dos limites trazidos pela doutrina é a necessidade de fundamentação qualificada dos argumentos que embasaram a aplicação das hipóteses previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99, segurança jurídica e excepcional interesse social. A conceituação, relativamente aberta desses requisitos, exige uma valoração por parte do operador, que há de ser realizada de forma técnica, afastadas

a subjetividade ou arbitrariedade do julgador, incompatíveis com um Estado Democrático de Direito.¹⁷⁹

Especificamente em relação aos requisitos previstos na Lei nº 9.868/99, Ana Paula Ávila afirma que qualquer prejuízo em relação aos direitos de “[...] liberdade, da igualdade, da segurança, da propriedade, ou de qualquer outro direito que a própria Constituição designe como fundamental, jamais encontrará abrigo legítimo na faculdade que o art. 27”.¹⁸⁰ A autora complementa no sentido de que, havendo um conflito envolvendo as hipóteses autorizadoras do art. 27 e a proteção de direitos fundamentais, esses devem prevalecer.¹⁸¹

Na mesma linha argumentativa, Fábio Martins sustenta que a modulação temporal de efeitos, com base na necessidade de preservação da confiança jurídica e da boa-fé, deve ser utilizada com moderação e “[...] não pode, em nenhuma hipótese, agravar a situação dos cidadãos, especialmente, em casos que resultam da inércia do Poder Público”, inércia caracterizada pela demora do legislativo em legislar sobre a matéria ou, na demora da jurisdição constitucional para a análise das inconstitucionalidades aventadas no sistema.¹⁸²

Nesse contexto, em nome da preservação da segurança jurídica, a modulação de efeitos está autorizada em privilégio à confiabilidade do sistema jurídico, ou seja, nos casos em que “pesa mais para os cidadãos em termos de credibilidade da ordem jurídica, como um todo, manter os efeitos da lei decretada inconstitucional do que os suprimir”.¹⁸³

¹⁷⁹ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 79.

¹⁸⁰ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 71.

¹⁸¹ “Quando a interpretação de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social ensejar um conflito que tenha em um dos polos a proteção a direitos fundamentais do indivíduo, deve-se aplicar a regra de prevalência em favor desses direitos, em detrimento dos demais argumentos que possam ser invocados na questão.” *In*: ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 130.

¹⁸² “A modulação deve ser utilizada com parcimônia na grande maioria dos casos. Constitui exceção ao princípio da nulidade absoluta da lei inconstitucional. Deve, outrossim, ser sempre utilizado em favor dos cidadãos que tenham agido com base na confiança legítima e na boa-fé, que defluem da segurança jurídica que, por sua vez, decorre do Estado Democrático de Direito.” *In*: ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 147.

¹⁸³ MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 77.

A segurança jurídica, nesta perspectiva, relaciona-se com as expectativas criadas pelos indivíduos quanto às normas vigentes, quanto ao conhecimento do direito aplicável aos fatos por eles praticados, “a expressão segurança jurídica possui um núcleo conceitual já suficientemente constituído, forte na necessidade de um sistema jurídico que reconheça a importância da previsibilidade”.¹⁸⁴

Essa previsibilidade, encontra concretude na total confiança que o indivíduo possui de que, ao praticar determinado fato previsto na norma “A”, a consequência jurídica será a prevista na norma “B”, podendo, assim, prever o nível de interferência que o Estado ou outro particular representará em suas atividades. Essa previsibilidade, notadamente em direito tributário, possibilita que o contribuinte conheça com certa exatidão a legislação e possa, assim, adaptar seu negócio à imposições legais vigentes à época dos fatos geradores.¹⁸⁵

Outra concepção de segurança jurídica pode ser descrita apenas como uma exigência quanto à capacidade de prever as consequências jurídicas dos atos ou fatos praticados. Nessa acepção, Humberto Ávila defende que em vez de “previsibilidade” o correto seria utilizar o termo “calculabilidade,” este representando “a capacidade de o cidadão prever, em grande medida, os limites da intervenção do Poder Público sobre os atos que pratica, conhecendo antecipadamente o âmbito de discricionariedade”.¹⁸⁶

Em termos de direito tributário, é possível afirmar que a segurança jurídica confere ao contribuinte o direito de prever a norma jurídico-tributária aplicável ao fato praticado, podendo, a partir dessa previsibilidade, calcular o nível de interferência do Estado em suas atividades. Esse direito assegura ao contribuinte confiança no sistema jurídico tributário, a ponto de orientá-lo na tomada de suas decisões gerenciais, tais como, na apuração do preço de venda, na negociação com fornecedores, investimentos e afins, tendo em vista que a previsibilidade/calculabilidade da carga tributária impactará diretamente nessas decisões.

¹⁸⁴ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 88.

¹⁸⁵ “De um lado, pode-se sustentar que a segurança jurídica prescreve a total capacidade de antecipar as consequências jurídicas da conduta (própria ou alheia). Nessa significação, a segurança jurídica garante o direito de o particular, com exatidão, conhecer, hoje, o Direito de amanhã, antecipando o conteúdo da decisão futura que irá qualificar juridicamente o ato hoje praticado.” *In*: ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. Paulo: Malheiros, 2021. p. 143-144.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. Paulo: Malheiros, 2021. p. 581.

Outro elemento autorizador estabelecido no art. 27 da Lei nº 9.868/99, é o excepcional interesse social, o qual encontra seu fundamento na necessidade de preservação de um estado menos ofensivo à Constituição, do que o estado decorrente da nulidade da norma e a sua expulsão do ordenamento jurídico. Não é por acaso a utilização da expressão excepcional utilizada no dispositivo, o que indica que sua aplicação não deve ser utilizada a todo o momento, mas em casos especiais, no quais exista essa necessidade de preservação de um estado das coisas.¹⁸⁷

A manutenção do estado das coisas visa a obtenção de efeitos menos inconstitucionais em comparação com as consequências advindas da eliminação da norma jurídica do sistema, em muito se assemelha às origens da modulação de efeitos no já abordado direito alemão. No Tribunal Constitucional alemão, a pronúncia de inconstitucionalidade, sem a nulidade, mantém os efeitos da norma analisada, buscando o maior grau de efetividade dos direitos fundamentais previstos na Constituição, a exemplo do já tratado caso do benefício incompatível com o princípio da igualdade.

Nessa perspectiva, Ana Paula Ávila defende que os conceitos das hipóteses autorizadoras da Lei nº 9.868/99 só serão adequadamente preenchidos quando, no processo de sua interpretação, forem considerados apenas os elementos normativos, descartando os argumentos puramente políticos ou pragmáticos. Para autora, esse processo deve resultar em um benefício direto aos direitos fundamentais envolvidos e nunca em seu desfavor.¹⁸⁸

Para além da conceituação das hipóteses autorizadoras previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99, Luis Guilherme Marinoni reconhece a ocorrência de um juízo de

¹⁸⁷ “Qual é o papel do excepcional interesse social nessa receita? Não pode haver dúvida de que o interesse social que autoriza a modulação de efeitos só pode ser a restauração do estado de constitucionalidade em um grau que acarrete menor ofensa à Constituição do que a simples eliminação com efeitos *ex tunc* da lei decretada como inconstitucional. Se interesse social significa preservação de um estado de coisas com menor potencial ofensivo à Constituição do que a simples supressão da norma decretada como inconstitucional, a sua qualificação como excepcional implica impossibilidade de se modular a todo tempo os efeitos da decretação de inconstitucionalidade.” *In*: MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 79.

¹⁸⁸ “Esses conceitos somente estarão adequadamente preenchidos quando, (a) no processo hermenêutico forem considerados apenas elementos da ordem normativa, afastando-se aqueles de caráter apenas políticos ou as considerações meramente pragmáticas; e, (b) do processo hermenêutico, resultar benefício aos direitos individuais fundamentais, sejam eles individual ou coletivamente considerados”. *In*: ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 74.

ponderação, realizado entre as hipóteses autorizadoras da modulação, segurança jurídica e excepcional interesse social e os demais preceitos constitucionais. Nessa ponderação, o julgador avalia se a situação conduz à mitigação da regra da nulidade da lei inconstitucional, e seus efeitos retroativos. Para o autor, a modulação encontra viabilidade nos casos em que a retroatividade dos efeitos da norma ocasiona uma situação ainda mais ofensiva para a Constituição do que a sua manutenção no sistema.

A mencionada ponderação de interesses constitucionais, parece se assemelhar em muito aos casos de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, com origem no sistema alemão de constitucionalidade. Como visto, no direito alemão a técnica é utilizada para a garantia da efetivação dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Lenio Streck, ao abordar a utilização da modulação de efeitos de uma decisão, afirma que os fundamentos utilizados para aplicação da técnica carecem de uma sólida fundamentação. Para o autor, a hipótese de preservação do interesse social necessita de “[...] sedimentada justificação por parte do intérprete que realizará a modulação de efeitos, devidamente aportada na promoção de direitos fundamentais”.¹⁸⁹

Tereza Arruda Alvim destaca que a modulação é uma exceção à regra, e justamente por ser uma exceção, deve ser usada excepcionalmente, sob pena de acabar por estimular que se editem leis inconstitucionais, gerando assim, uma insegurança jurídica. A autora afirma que, por tais razões, mostra-se necessária uma fundamentação qualificada para a ocorrência da modulação temporal de efeitos.¹⁹⁰

¹⁸⁹ “É evidente que toda decisão que entenda por modular efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade deve indicar de forma expressa quais os fundamentos para tanto. O critério interesse social demanda sedimentada justificação por parte do intérprete que realizará a modulação de efeitos, devidamente aportada na promoção de direitos fundamentais. E mais: a situação não é diferente quando se fala no critério da segurança jurídica, isto é, a modulação deve ocorrer sempre que a declaração de inconstitucionalidade provida de efeitos ordinários for capaz de desestabilizar situações jurídicas que possuíam expectativa de continuidade diante da Constituição, ou seja, que eram eivadas de presunção de constitucionalidade, mesmo que já quebrantada.” *In*: STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 434. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

¹⁹⁰ “Importante consignar, todavia, que a utilização indevida da modulação, transformando-se em regra, quando, na verdade, é exceção, pode ensejar mais insegurança jurídica e estimular a edição de leis inconstitucionais. A excepcionalidade deste instituto exige fundamentação qualificada.” *In*: ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 30.

Em relação à esta argumentação, a autora defende ser inevitável, e até mesmo desejável, a utilização de argumentos pragmatistas para guiar a aplicação do instituto da modulação. Todavia, os argumentos de cunho pragmatista não poderiam ser os únicos argumentos a embasar a mitigação de efeitos temporais, devendo ser utilizados como argumentos secundários aos argumentos jurídicos.¹⁹¹

Tathiane dos Santos Piscitelli entende ser possível, e juridicamente correto, a utilização das consequências negativas da decisão para justificar a modulação de efeitos. Todavia, essa utilização “demanda justificações aceitáveis por conta dos julgadores, sob pena de todas as decisões serem preferidas em prol da Fazenda, tendo-se em vista a necessidade sempre presente de custear despesas públicas”.¹⁹²

Na mesma linha, Fabio Martins de Andrade aduz que o argumento pragmatista ou consequencialista não pode ser o único fundamento para uma decisão sob a modulação de efeitos temporais em matéria tributária, especialmente, os argumentos envolvendo os impactos nos cofres públicos. Para o autor, a utilização da técnica pragmatista não deve ser considerada individualmente, isso significa “[...] dizer que, sozinho ou em apoio de argumentos jurídicos axiologicamente fracos não devem levar à prevalência dos interesses relacionados ao problema de caixa da Administração Pública”.¹⁹³

Em complemento, o autor estabelece um manual para o uso do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico na tomada de decisões

¹⁹¹ “É em nosso sentir, absolutamente inevitável e, de rigor, até mesmo desejável que a visão pragmática do direito oriente o órgão jurisdicional quanto a dever (ou não) haver modulação no tempo dos efeitos da decisão de procedência do controle concentrado. Entretanto, insistimos, devem ser levados em conta, secundariamente, sempre gravitando em torno de argumentos jurídicos.” ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 27.

¹⁹² “Justificar uma decisão em face das consequências negativas que um julgado trará para o financiamento de serviços públicos é possível e juridicamente correto. Contudo. Por óbvio, decidir nesse sentido e com base nesse tipo de razão (plenamente jurídica) demanda justificações a aceitáveis por conta dos julgadores, sob pena de todas as decisões serem preferidas em prol da Fazenda, tendo-se em vista a necessidade sempre presente de custear despesas públicas. Referidas justificativas poderiam ser realizadas, por exemplo, pela apresentação de dados fáticos relacionados à perda de arrecadação na hipótese de a decisão ser meramente prospectiva. E isso, reitera-se, não implica um retorno à Ciência das Finanças, nem sequer um “direito tributário invertido”, mas tão apenas o reconhecimento de uma outra concepção de direito tributário que traz como um de seus elementos centrais a finalidade de os tributos proverem receitas para o Estado.” In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 250.

¹⁹³ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 33.

judiciais, segundo o qual, são necessárias a observância das três condições, sem as quais, a decisão judicial será flagrantemente ilegítima, em suas palavras:

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

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

Regra C: Em nenhuma hipótese deve ser admitido na decisão judicial o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico em matéria tributária sustentando de maneira implícita, camuflada ou de modo que não seja fundamentado em sede constitucional, sob pena de seu flagrante ilegitimidade.¹⁹⁴

Sobre o pragmatismo e a utilização de argumentos pragmáticos no sistema jurídico, Richard Posner desenvolveu o conceito de pragmatismo aplicável à rotina do jurista, por ele denominado de pragmatismo cotidiano.¹⁹⁵ José Mendonça afirma que “a grande contribuição da filosofia pragmática para a abordagem pragmática do direito foi a de ajudar a perceber que utilizar a teoria abstrata para guiar e restringir a ação política e judicial não passa de um ‘sonho’”.¹⁹⁶ Essa concepção demonstra uma realidade na qual o sistema jurídico não seria totalmente independente dos outros sistemas sociais, como por exemplo, do sistema da política e da economia.

No pragmatismo cotidiano, os juízes preocupam-se com o contexto em que tomadas as suas decisões, com a opinião pública sobre o que restará julgado. Posner refere que os juízes devem “se preocupar que, se se opuserem à opinião pública de forma muito vigorosa, os ramos políticos (mais precisamente, os mais políticos) do governo vão se rebelar e cortar as asas dos juízes”. Na concepção do autor, “uma prudência constante deve, portanto, reinar nas asserções mais agressivas dos juízes”.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Grifos do autor. In: ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 29.

¹⁹⁵ “Encontrei pouca coisa no pragmatismo americano clássico e nas versões ortodoxas ou não ortodoxas da filosofia pragmática moderna que o direito possa usar. Mas o tom pragmático, a cultura pragmática que Tocqueville descreveu, deu ensejo a um pragmatismo diferente - que eu chamo de “pragmatismo cotidiano” - que tem muito a contribuir para o direito. O pragmatismo cotidiano é a atitude mental denotada pelo uso popular da palavra ‘pragmático’.” In: POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 67.

¹⁹⁶ MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito Constitucional econômico: a intervenção do Estado na Economia à luz do pragmatismo e da razão pública**. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 40.

¹⁹⁷ POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 64.

Ademais, o juiz pragmático não possui dogmas incorporados ao seu método de decisão, tais como a avaliação do custo-benefício de seus julgamentos, podendo utilizá-lo ou não como instrumento de sua decisão.¹⁹⁸ Nessa perspectiva, a lei é apenas mais um recurso disponível ao julgador, mais um instrumento para a tomada de decisão, “trata-se de decidir o que é melhor para a comunidade política, sem que haja uma consideração de direitos contramajoritários, ou de princípios institucionais”.¹⁹⁹

Teresa Melo refere a existência de três elementos definidores da matriz pragmatista reconhecidos pela doutrina: o consequencialismo, o contextualismo e o antifundacionalismo. A autora afirma que a modulação temporal de efeitos “é técnica de decisão pragmatista por excelência, ou seja, nela estão inseridos os três elementos da matriz pragmatista, além de consequencialista e contextualista, é também antifundacionalista”.²⁰⁰ Pode-se dizer que assim o seja, em razão do afastamento do dogma da nulidade da lei inconstitucional que, como já referido em tópicos antecedentes, impera no ordenamento jurídico brasileiro; contextualista, devido à observância do contexto fático, político, social em que tomada a decisão e, por fim, consequencialista, tendo em vista a tentativa de analisar as consequências que a decisão irá ocasionar.²⁰¹

Em relação ao consequencialismo, Fábio Martins de Andrade afirma que o argumento consequencialista em matéria tributária, tendo em vista que pode ser invocado por ambas as partes, acaba por se anular, “[...] razão pela qual não deveria

¹⁹⁸ “O juiz pragmático não incorpora a análise custo-benefício ou qualquer outro aspecto da economia como dogma (“economia do bem-estar, derivada por exemplo do utilitarismo). Ele só a usa se ela o ajudar a identificar e pesar as consequências de decisões alternativas”. In: POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 64.

¹⁹⁹ “O juiz pragmatista estaria preocupado em descobrir a melhor decisão, isto é, aquela cujas consequências estiverem mais ajustadas às necessidades humanas e sociais. Ele estaria interessado nas consequências que seu julgamento poderia acarretar e, para tanto, a lei lhe serviria apenas como um dos muitos recursos (extrajurídicos, inclusive) que estão a sua disposição no momento da interpretação - tornando-se apenas mais uma dentre as variadas fontes de informação que orientam sua atividade decisória.” In: STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 344-346. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

²⁰⁰ MELO, Teresa. Modulação temporal de efeitos: técnica pragmatista de decisão e parâmetros para sua aplicação. **Revista de Direito Brasileiro**, Florianópolis, v. 29, n. 11, p. 184-198, maio/ago. 2021. p. 186. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6067>. Acesso em: 02 fev. 2024.

²⁰¹ MELO, Teresa. Modulação temporal de efeitos: técnica pragmatista de decisão e parâmetros para sua aplicação. **Revista de Direito Brasileiro**, Florianópolis, v. 29, n. 11, p. 184-198, maio/ago. 2021. p. 186. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6067>. Acesso em: 02 fev. 2024.

ser usado por ninguém”.²⁰² O autor defende a impossibilidade da utilização de argumento puramente consequencialista, devendo este, ter um caráter secundário aos argumentos jurídicos principais.²⁰³

Nessa linha, o argumento de que a modulação de efeitos deve ser realizada por razões de excepcional interesse social, baseada unicamente nos efeitos financeiros da decisão, não encontraria validade pelo motivo de que puramente consequencialista. Não raras as vezes, eventuais prejuízos financeiros são sustentados pelos procuradores do Estado como razões para a ocorrência da modulação. Todavia, essas alegações acabam por ser genéricas e carecem de um mínimo de comprovação em relação aos impactos alegados.²⁰⁴

O simples argumento do impacto na arrecadação para a manutenção de uma lei inconstitucional no sistema, não parece representar a máxima efetivação dos direitos fundamentais, como visto objeto da jurisdição constitucional. Não coaduna com a boa-fé a permissão ao Estado para abusar do poder de legislar “inconstitucionalmente”, e ainda, poder dispor do proveito econômico de seu agir, em detrimento dos direitos individuais fundamentais.²⁰⁵

Daniel Mitidiero aborda o tema no sentido de que ainda que a arrecadação seja a base para a realização de direitos fundamentais, a adoção de comportamentos

²⁰² ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 4.

²⁰³ “Em matéria tributária os argumentos consequencialistas não devem prevalecer. Também não precisam ser banidos pura e simplesmente. São argumentos que circundam a nossa vida em diversas esferas e têm o seu devido valor quando adequadamente percebidos e utilizados. Por isso, deve ser considerado secundário, para gravitar em torno dos argumentos jurídicos, estes sim sempre centrais ao debate travado”. *In*: ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 5.

²⁰⁴ “Uma linha argumentativa para a modulação são os efeitos financeiros na decisão, que a Fazenda busca enquadrar sob “razões de excepcional interesse social”, alegando, no mais das vezes, que dada a repercussão financeira, haverá prejuízo às políticas públicas estatais, inclusive àquelas de natureza social. Não raro são rechaçados tais argumentos, pelas mais diversas razões, seja por falta de comprovação mínima, seja para evitar dar estímulo à inconstitucionalidade, ou ainda porque a mera cifra do impacto orçamentário não atenderia ao pressuposto legal, que exige vinculação ao impacto social da decisão.” *In*: FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 27-51, 2021. p. 38. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1160>. Acesso em: 8 fev. 2024.

²⁰⁵ “Assim, seria incongruente com os ditames da boa-fé (objetiva, saliente-se), a mais não poder, a solução que permitisse ao Estado usar (no caso, abusar) do poder de legislar em desrespeito à Constituição – ou seja, inconstitucionalissimamente –, e, como prêmio, ainda dispor da possibilidade de ver mantido o proveito que tenha logrado em virtude da lei inconstitucional, muito especialmente se esse proveito se dá em detrimento dos direitos individuais.” *In*: ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 155.

contrários às suas próprias regras incentiva a produção de regras inconstitucionais, “sob o pretexto de beneficiar uma parte (o custeio da vida do Estado e dos direitos), sacrifica um todo (a própria existência do Estado enquanto Estado submetido ao Direito)”.²⁰⁶

Não pode o Estado ser incentivado a lançar mão de tributos inconstitucionais com fins meramente arrecadatórios, “não pode o Estado - a menos que a ordem jurídica seja de fato equivalente às ameaças de um bando de saqueadores (“*Räuberbande*”) – ficar com o produto de indevida arrecadação tributária”.²⁰⁷

Como já abordado, a Constituição Federal tratou de delimitar o sistema tributário brasileiro, estabelecendo limites ao poder de tributar. As normas tributárias, portanto, atribuem recursos ao Estado e ordenam comportamentos aos agentes públicos em relação ao tempo, a forma e critérios previamente estabelecidos, com a finalidade de transferir dinheiro dos particulares para os cofres públicos.²⁰⁸

É a lei que torna um fato jurídico tributável, é a lei que determina a transferência de determinada quantia, de titularidade de um contribuinte para a titularidade do Estado. Ou seja, “o dever de entregar dinheiro aos cofres públicos decorre da incidência da lei tributária – material e formalmente conforme à Constituição”.²⁰⁹ Sem lei específica, material e formalmente adequada à Constituição, não há obrigação tributária.²¹⁰

O texto constitucional necessariamente traz consigo as regras que delimitam a atividade do Estado, com a finalidade de obtenção de recursos financeiros. Esse poder de intervir no patrimônio dos cidadãos está estabelecido na Constituição,

²⁰⁶ “Daí por que se trata de uma questão de princípio – ainda que o Estado possa empregar a arrecadação tributária para a realização de direitos fundamentais, não pode incentivar a desobediência às suas próprias regras. É o respeito ao Estado Constitucional que está em jogo, quando se permite – e mais, incentiva-se – a adoção de comportamentos contrários à Constituição sem a produção das respectivas consequências jurídicas.” *In*: MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 79.

²⁰⁷ Grifos do autor. *In*: MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos**: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. p. 78.

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 29.

²⁰⁹ “Em outras palavras, a lei dá a este fato a virtude jurídica de determinar a transferência (jurídica, ideal) da titularidade de certa soma em dinheiro para o estado. Assim que se dá (que acontece, que se realiza) o fato, o estado passa a ser titular da quantia em questão; nesse momento, pela mesma razão, o contribuinte (sujeito passivo) a perde. Não é mais seu titular. Juridicamente, a partir deste instante, é devedor de quantia certa ao estado e este tem a legítima pretensão de havê-la. Isto desde a verificação (ou ocorrência) do fato jurígeno contemplado pela lei.” *In*: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 30.

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 105.

exaustivamente, delimitando a atuação dos Poder Estatal nessas atribuições.²¹¹ O Brasil é um país que estabeleceu inúmeras regras tributárias em sua Constituição, determinando princípios fundamentais que devem ser seguidos pelo Poder Público, a exemplo da legalidade, igualdade, não-confisco, irretroatividade da lei, anterioridade, capacidade contributiva, entre outros.²¹²

O Poder de tributar existe e é constitucionalmente estabelecido, sendo necessário para a manutenção do Estado e para a efetivação dos direitos e garantias fundamentais, por meio da implementação de políticas públicas. É cediço que, para que o Estado consiga concretizar seus objetivos constitucionalmente estabelecidos, especialmente em termos de direitos fundamentais, faz-se necessária a tributação de seus cidadãos. Nessa linha argumentativa, o dever de pagar tributos e o princípio da solidariedade são inegáveis em nosso sistema constitucional, “o cumprimento ou descumprimentos do dever de contribuir beneficia ou prejudica, respectivamente, a todos, dado o caráter público do ente estatal”.²¹³

Contudo, tanto o poder de tributar, como o dever de pagar tributos, não são absolutos, pois possuem limitações estabelecidas nos dispositivos constitucionais. A Constituição estabelece balizamentos, como limites ao poder de tributar, e conseqüentemente, ao dever de pagar tributos, “isto é, as constituições estabelecem os critérios a partir dos quais os deveres fundamentais serão impostos pelo Estado e cumpridos pelos cidadãos”.²¹⁴

Ainda que os elementos autorizadores da modulação de efeitos possam ser considerados elementos sujeitos à uma interpretação mais ampla, o que não é uma unanimidade entre os autores abordados, esses elementos possuem significações mínimas, extraídas a partir da análise do texto constitucional, não podendo ser

²¹¹ CONTIPELLI, Ernani. **Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 39.

²¹² FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 27-51, 2021. p. 48. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1160>. Acesso em: 8 fev. 2024.

²¹³ BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e os deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 86.

²¹⁴ “Assim como ocorre com os direitos fundamentais, cabe reconhecer que os deveres fundamentais sofrem evidentes limitações, porquanto eles existem a partir de dispositivos constitucionais que, implícita ou explicitamente, os estabelecem. Para além disso, as próprias constituições estabelecem balizamentos a esses deveres e os tratam como limites da atuação estatal, isto é, as constituições estabelecem os critérios a partir dos quais os deveres fundamentais serão impostos pelo Estado e cumpridos pelos cidadãos”. *In*: BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e os deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 88.

utilizados como uma espécie de salvaguarda para que prevaleçam interesses que não os estabelecidos pela Constituição.

Em termos de direito tributário, a ocorrência das hipóteses autorizadoras da modulação de efeitos, razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, por vezes, é suscitada com base em argumentos pragmatistas ou consequencialistas, estes baseados nos impactos financeiros/orçamentários para a Administração Pública advindos da decisão a ser proferida.

Nesse ponto, há uma certa convergência entre os autores estudados quanto à insuficiência de tais argumentos como base para a ocorrência da modulação de efeitos em matéria tributária, considerando que não seriam argumentos jurídicos propriamente ditos, tampouco suficientes, por si só, para embasar um enfraquecimento da supremacia constitucional e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais envolvidos.

O limite que se mostra firmado pela doutrina, baseia-se na concepção de que a modulação dos efeitos das decisões não pode servir como meio que possibilite a delimitação arbitrária dos efeitos das decisões em controle de constitucionalidade, tendo em vista que a verificação de seus critérios autorizadores está limitada às correntes hermenêuticas e, acima de tudo, a necessidade de garantir a efetiva proteção dos direitos e garantias fundamentais dos jurisdicionados.²¹⁵

Os argumentos jurídicos para a realização da modulação de efeitos, estes baseados em seus requisitos autorizadores, devem ser avaliados em uma perspectiva constitucional e, em favor dos direitos fundamentais dos contribuintes. Não é possível concordar que a mera menção às conseqüências financeiras da decisão cumpra essa função, na perspectiva de uma jurisdição constitucional voltada a maior efetividade possível à constituição, aos direitos fundamentais envolvidos.

²¹⁵ “Este é exatamente o ponto mais importante: a modulação de efeitos não pode representar uma abertura interpretativa dada ao Judiciário, para que este delimite de forma arbitrária (discricionária) os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Nesse sentido, as críticas que possam ser realizadas em relação a tal tema não se direcionam ao instituto da modulação (isto é, diretamente a sua criação, a sua incorporação ao sistema constitucional brasileiro), mas aos requisitos, aos critérios verificadores da possibilidade da modulação e, para além disso, ao modo como essa será “realizada”, que não pode ficar ao alvedrio do julgador, que deve restar atrelado a “pesadas correntes” hermenêuticas, que, ao mesmo tempo, autorizam e o obrigam a empreender a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade com o fito de garantir e promover os direitos fundamentais.” *In*: STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 432. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

Nessa compreensão, a jurisdição constitucional deve concentrar-se na efetiva tutela dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos/contribuintes, na preservação dos limites ao poder de tributar, os quais são caracterizados pela observância à legalidade, à igualdade, à anterioridade, ao não-confisco entre outros limitações estabelecidas no texto constitucional. Esses aspectos, não podem estar presentes apenas na aferição da inconstitucionalidade ou não da lei ou do ato administrativo em análise, mas também, devem ser preservados na atribuição dos efeitos dessas decisões.

A utilização dos requisitos autorizadores da modulação de efeitos ou de outros argumentos jurídicos que atendam outras finalidades que não a de preservação dos direitos e garantias fundamentais, violam não só a supremacia da Constituição, mas o próprio Estado Democrático de Direito, ao privilegiarem um contexto estranho ao direito, em detrimento dos direitos historicamente conquistados pelos cidadãos.

Logo, o primeiro ponto quanto aos limites a serem observados é a necessária fundamentação da decisão em relação aos argumentos que foram utilizados pelo julgador para a aplicação do instituto da modulação, se aplicadas as hipóteses autorizadas do art. 27, da Lei nº 9.868/99, devem ser expostos os conceitos utilizados pelo julgador, sempre tendo em vista a existência de uma interpretação constitucionalmente adequada.

No mais, a utilização do argumento puramente econômico/financeiro relacionado aos impactos da decisão para as contas pública, não atenderia às exigências da interpretação acima referida, tampouco poderia ser utilizada de forma autônoma, tendo em vista tratar-se de argumento não jurídico e que, em um Estado de Direito, não poderia ter força para mitigar a supremacia constitucional, tampouco ferir os direitos fundamentais dos cidadãos.

O segundo ponto em relação aos limites constitucionais à modulação de efeitos que se pretende delimitar, relaciona-se com os marcos temporais estabelecidos pelos julgadores no estabelecimento da modulação de efeitos, sobretudo nos casos em que são estabelecidos efeitos para o futuro. Conforme adiantado no item específico, além de manter a validade da cobrança de tributos passados, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*, o STF pode estabelecer outro prazo para o início da produção de efeitos de sua decisão, podendo ser atribuído prazo para o futuro (*pro futuro*).

Nesses casos, o STF reconhece a inconstitucionalidade do tributo, mas o mantém produzindo efeitos até determinado prazo que entender ser adequado, observados os já mencionados requisitos autorizadores, segurança jurídica e excepcional interesse social. Contudo, essa manutenção de obrigação tributária fundada em norma manifestamente inconstitucional, perfectibiliza uma tributação sem lei formal e materialmente adequada à Constituição, sustentada apenas por uma decisão judicial.

Nesse ponto, pertinente referir a crítica realizada por Humberto Ávila no sentido de que essa manutenção de lei declaradamente inconstitucional em decorrência da modulação de efeitos para o futuro, não coaduna com um Estado Democrático de Direito, fere, não só o princípio da legalidade tendo em vista a imposição de obrigação tributária sem lei que a defina, como também a própria separação de poderes, vez que ao Poder Judiciário não é outorgada competência para instituir tributos. Nos termos do autor, a modulação de efeitos “permite a instituição pelo Poder Judiciário de tributo sem base em lei, em afronta à regra constitucional de legalidade (art. 150, I). Mesmo sem lei, o tributo é cobrado”.²¹⁶

Outro ponto que merece destaque relaciona-se com as ressalvas realizadas quanto à aplicação da modulação de efeitos, em alguns casos, os STF entende ser necessário resguardar da modulação de efeitos, alguns contribuintes que possuíam ações judiciais em tramitação relacionadas com a inconstitucionalidade do tributo em discussão. Nessas ressalvas, a Corte afasta a modulação dos efeitos para determinadas situações, de modo que para aqueles que se enquadrem nos fatos descritos na reserva modulatória, a decisão terá efeitos diversos dos demais contribuintes.

Essa situação gera um tratamento desigual entre contribuintes com similitude de situações, no caso citado, o contribuinte que ajuizou a ação judicial poderá restituir os valores recolhidos inconstitucionalmente, enquanto os outros contribuintes, que não buscaram o Poder Judiciário, não poderão reavê-lo, gerando concorrências diretas no mercado, considerando contribuintes pessoas jurídicas, como exemplo.

Quanto ao tema, cabe destacar a palavras de Andrei Pitten Velloso no sentido de que o direito à igualdade, aqui tido como um direito fundamental de todo o cidadão, não pode ser restrito de modo arbitrário por uma decisão judicial sob pena de negar-

²¹⁶ ÁVILA. Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 598.

se aplicação aos próprios direitos fundamentais, e conseqüentemente, do próprio Estado de Direito, em seus termos:

A interdição de arbitrariedade não expressa o significado do princípio da isonomia e tampouco se dirige exclusivamente contra as desigualdades jurídicas. Pelo contrário, constitui uma limitação geral às restrições dos direitos fundamentais, cuja observância conduz inexoravelmente à inconstitucionalidade da medida arbitrária.

Em razão disso e do fato de a igualdade consubstanciar direito fundamental de relevância ímpar, resulta patente a impossibilidade de se negar a aplicação de tal limitação às restrições dos direitos à isonomia: nenhum direito à igualdade pode ser restrito de modo arbitrário.²¹⁷

De tudo o que foi explorado, é possível afirmar que a modulação de efeitos em matéria tributária - tanto em relação aos fundamentos autorizadores, quanto em relação à fixação de seus marcos temporais e no estabelecimento de ressalvas - deve resultar na máxima preservação dos direitos fundamentais, esses consubstanciados nas limitações ao poder de tributar e no respeito à estrita legalidade, a igualdade, entre outros preceitos constitucionais. Uma decisão que privilegia outros interesses que não os acima descritos, transborda seus limites constitucionais.

Nesse propósito, Fabricio Veiga Costa e Fernanda Resende Severino, em artigo intitulado Fundamentação do STF nas Decisões de Modulação de Efeitos em Sede de Controle Concentrado de Constitucionalidade nos anos de 2015 a 2018, obtiveram resultados que demonstram uma inobservância desses limites por parte da Corte Suprema. Em suas conclusões os autores verificaram “[...] nas decisões analisadas, forte carga axiológica e metajurídica na fundamentação, priorizando-se os fins utilitaristas da ciência do direito, em detrimento da observância da supremacia constitucional”.²¹⁸

²¹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 243.

²¹⁸ “Verificou-se que o Supremo Tribunal Federal se baseou essencialmente nos princípios da razoabilidade e da ponderação para justificar a referida modulação de efeitos, contrariando o princípio da supremacia da constituição. Verificou-se nas decisões analisadas, forte carga axiológica e metajurídica na fundamentação, priorizando-se os fins utilitaristas da ciência do direito, em detrimento da observância da supremacia constitucional. Enalteceu-se a jurisdição autocrática, com decisões evidentemente proferidas para atender interesses específicos, em detrimento do interesse social e da segurança jurídica.” *In*: COSTA, Fabricio Veiga; SEVERINO, Fernanda Resende. fundamentação do supremo tribunal federal nas decisões de modulação de efeitos em sede de controle concentrado de constitucionalidade nos anos de 2015 a 2018. **Revista Argumentum – Argumentum Journal of Law**, Marília, v. 21, n. 1, p. 339-362, 2020. p. 355-356. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1177>. Acesso em: 08 fev. 2024.

Agora, a exemplo da pesquisa realizada por Fabricio Veiga Costa e Fernanda Resende Severino, nesse momento, voltada aos casos envolvendo especificamente matéria tributária, os próximos capítulos se ocuparão de analisar as decisões proferidas pelo STF, em controle concentrado e difuso, nas quais houve modulação de efeitos da decisão proferida em controle de constitucionalidade, a partir de 2022 até junho de 2024.

4 ANÁLISE DAS MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE ENVOLVENDO MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como já adiantado, esse capítulo da pesquisa se ocupará de expor as decisões proferidas em controle de constitucionalidade, nas quais o STF modulou os efeitos das decisões envolvendo matéria tributária.

Serão expostas as conclusões obtidas quanto à análise dos casos, especialmente, se os requisitos autorizadores da modulação de efeitos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99 foram citados, qual a fundamentação utilizada pelo julgador para o enquadramento nos dois requisitos (segurança jurídica e excepcional interesse social), e se é possível constatar a utilização de argumentos financeiros/orçamentários nessas decisões. Ainda, qual a espécie de modulação aplicada, seu marco temporal e se houve o estabelecimento de ressalvas, em todos os casos, considerando os limites estabelecidos na primeira parte desta pesquisa.

4.1 Modulação de efeitos em controle concentrado

De início, serão expostos os resultados gerais obtidos quanto às ações que tiveram seu mérito julgado e transitado em julgado, a partir do ano de 2022 até o momento, e em quais delas houve a modulação de efeitos pelo STF. Na sequência, serão analisados os fundamentos utilizados para a modulação de efeitos realizada, a partir das premissas estabelecidas quanto aos limites apontados no capítulo antecedente.

Até data de corte do presente estudo, 24 de junho de 2024, o STF possuía em tramitação 1.192 ações, em controle concentrado. Desse total, 83,7% são ações diretas de inconstitucionalidade, 1% são Ações Declaratórias de Constitucionalidade, 1% Ações Diretas de Inconstitucionalidade por Omissão e 14,3% Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Por meio do site Corte Aberta do STF²¹⁹ é possível extrair uma relação de todos os mencionados processos, a referida planilha permite, ainda, realizar um filtro em relação à área do direito envolvida na ação. Para a realização do presente estudo foi

²¹⁹ Para maiores informações consulte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Programa Corte Aberta:** sobre o programa. Brasília: STF, c2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/corteaberta/>. Acesso em: 15 mar. 2024.

realizado um filtro/corte em relação às ações cadastradas na área de direito tributário e, posteriormente, aos casos que tiveram decisão terminativa, transitadas em julgado entre os anos de 2022 e 2024.

Com a utilização do filtro supramencionado foram apurados o julgamento de 69 Ações Diretas de Inconstitucionalidades, cadastradas como do ramo do direito tributário, com decisão final proferida a partir de 2022. Dessas 69 ações, 39 foram julgadas improcedentes ou extintas, e as outras 30 ações foram julgadas procedentes. Das 30 procedentes, 12 não foram moduladas e 18 obtiveram decisão de modulação de seus efeitos. Esses 18 casos estão relacionados no Quadro 1.

Quadro 1 - Casos de decisão de modulação de efeitos

Processo	Ramo do Direito	Data decisão final última	Decisão	Modulação
ADI 6834	DIREITO TRIBUTÁRIO	21/02/2022 21:13	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 6835	DIREITO TRIBUTÁRIO	21/02/2022 21:17	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 6833	DIREITO TRIBUTÁRIO	21/03/2022 16:02	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7117	DIREITO TRIBUTÁRIO	27/06/2022 10:54	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7119	DIREITO TRIBUTÁRIO	29/08/2022 14:47	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7122	DIREITO TRIBUTÁRIO	29/08/2022 14:49	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7132	DIREITO TRIBUTÁRIO	05/09/2022 14:00	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7124	DIREITO TRIBUTÁRIO	05/09/2022 16:20	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 6145	DIREITO TRIBUTÁRIO	14/09/2022 21:44	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7118	DIREITO TRIBUTÁRIO	10/10/2022 14:29	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7120	DIREITO TRIBUTÁRIO	10/10/2022 14:31	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7127	DIREITO TRIBUTÁRIO	18/10/2022 15:27	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7131	DIREITO TRIBUTÁRIO	18/10/2022 15:34	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7130	DIREITO TRIBUTÁRIO	22/11/2022 15:01	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7128	DIREITO TRIBUTÁRIO	22/11/2022 15:32	Procedente/Parcialmente procedente	sim
ADI 7125	DIREITO TRIBUTÁRIO	28/11/2022 08:11	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 7121	DIREITO TRIBUTÁRIO	28/11/2022 08:12	Procedente/ Parcialmente procedente	sim
ADI 6701	DIREITO TRIBUTÁRIO	22/02/2023 15:21	Procedente/ Parcialmente procedente	sim

Fonte: elaborado pela autora.

Entre os 18 casos encontrados as ADIs 6833, 6834 e 6835, embora não impugnassem os mesmos dispositivos legais, tendo em vista que cada uma delas tratava da legislação de um Estado específico, seu mérito versava sobre idêntica questão jurídica, relacionada à cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), no exterior. Deste modo, esses casos serão abordados em conjunto, não só por essa identidade de fundamentos, mas também porque a modulação de efeitos nesses casos foi a mesma.

Identidade de fundamentos de mérito e do estabelecimento dos marcos temporais para a modulação de efeitos, também foi observada nos julgamentos das ADIs 7117, 7118, 7119, 7120, 7121, 7122, 7124, 7125, 7127, 7128, 7130, 7131, 7132, nas quais se discutia a aplicação do princípio da seletividade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cobrados pelos Estados sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Ainda, foram identificados outros dois casos individuais, a ADI 6145, na qual se discutiu a cobrança de taxa para a admissibilidade de recurso administrativo no Estado do Ceará, e por fim, a ADI 6701, cujo objeto é a inconstitucionalidade da legislação que determinava a transferência de depósitos judiciais do Estado do Espírito Santo.

Realizado o corte metodológico em relação aos casos que serão analisados no presente estudo, o próximo item se dedicará ao aprofundamento dos fundamentos que embasaram as noticiadas modulações de efeitos, sobretudo, a fim de analisar, criticamente, a observância dos limites constitucionais à aplicação desse instituto, em matéria tributária.

4.1.1 ADIs 6833, 6834 e 6835 e a cobrança de ITCMD no exterior

Conforme já adiantado as ADIs 6833 (Distrito Federal)²²⁰, 6834 (Ceará)²²¹ e 6835 (Bahia)²²² embora ajuizadas em face de leis distintas, cada uma está relacionada a um Estado-Membro, o mérito da discussão de inconstitucionalidade foi o mesmo, assim como fora aplicada a mesma modulação de seus efeitos. Logo, a fim de evitar desnecessária tautologia, buscou-se aprofundar a análise a partir da ADI 6833, por critério cronológico, com a realização de destaques quanto aos pontos em que utilizados fundamentos distintos entre as outras ações.

Quanto ao mérito, a Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.833, na mesma linha das ações 6.834 e 6.835 tem como objeto a inconstitucionalidade de instrumento normativo de Estado-Membro que instituía a cobrança do imposto sobre transmissão causa mortis ou de doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) em relação às heranças no exterior. O cerne da discussão baseava-se na competência dos entes federativos de instituírem tal exação, tendo em vista que o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal estabelece que a matéria está condicionada à regulação por lei complementar.

²²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6833 / DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional e tributário. Repartição de competências. Federalismo cooperativo. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD. Hipóteses previstas no art. 155, § 1º, iii, da constituição federal. Inconstitucionalidade do art. 2º, § 3º, i, “a”, “b” e “c”, e ii, “b” e “c”, da lei n. 3.804, de 8.2.2006, do distrito federal. ausência de lei complementar federal. inexistência de competência plena dos demais entes federativos. Precedentes. Procedência do pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Rosa Weber, 21 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur461495/false>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6834 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito constitucional. Artigo 2º da lei 8.512 do estado do Ceará. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD. hipóteses do art. 155, § 1º, iii, da crfb. inexistência de disciplina em lei complementar federal. exercício da competência legislativa plena pelos estados. impossibilidade. tese fixada no tema 825 da repercussão geral. inconstitucionalidade formal. modulação dos efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 21 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759942301#:~:text=ADI%206834%20%2F%20CE,-Destaca%20que%20a&text=Defende%20que%20diversamente%20do%20que,Estados%20e%20do%20Distrito%20Federal>. Acesso em: 15 mar. 2024.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6835**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito constitucional. Artigo 8º, ii, alíneas “b”, “c” e “d” da lei 4.826 do estado da Bahia. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITMCD. Hipóteses do art. 155, §1º, iii, da CRFB. Inexistência de disciplina em lei complementar federal. Exercício da competência legislativa plena pelos estados. Impossibilidade. Tese fixada no tema 825 da repercussão geral. Inconstitucionalidade formal. modulação dos efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 21 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6168183>. Acesso em: 15 mar. 2024.

Durante o julgamento, foi referida a existência de precedente sobre o assunto, fixado no Tema 825/STF em repercussão geral, no sentido de que: “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”²²³, e externalizado o entendimento de que, naquele momento, a Corte teria que analisar a matéria em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Em suma, o STF julgou o mérito das ações para consolidar a inconstitucionalidade de legislação estadual que instituía o ITCMD quanto às hipóteses do artigo 155, § 1º, III, da CF, antes da edição da necessária lei complementar. Quanto ao mérito, não se pretende maiores dilações, mas sim, quanto à modulação dos efeitos desta declaração.

Nas petições iniciais das três ações (ADI 6833, 6834 e 6835) formuladas pelo Procurador-Geral da República, houve pedido expresso para a modulação de efeitos de eventual decisão de inconstitucionalidade, nos exatos marcos temporais estabelecidos no Recurso Extraordinário (RE) 851.108/SP (Tema 825/STF). Em suas razões, o procurador aduziu a necessidade de manifestação do STF sobre a modulação, de modo a afastar o efeito retroativo decorrente da nulidade do dispositivo, afirmando que seria recomendável adotar-se a mesma solução do citado precedente.

Ao analisar o referido pedido de modulação de efeitos na ADI 6833, a Relatora Ministra Rosa Weber entendeu cabível sua aplicação, tendo em vista a configuração das condições previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, segurança jurídica ou excepcional interesse social. Nos termos da Ministra, cabe ao STF harmonizar a nulidade da norma inconstitucional e os outros preceitos constitucionais, nos casos em que estes seriam feridos pela retroatividade, destacou a segurança jurídica, a confiança legítima e a boa-fé objetiva, é o que se extrai do trecho de seu voto abaixo colacionado:

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 825**. Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825>. Acesso em: 31 mar. 2024.

6. Reputo cabível a modulação dos efeitos da decisão. Configuradas as estritas condições materiais previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 – razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social –, cumpre ao Supremo Tribunal Federal, no desempenho do seu papel de Corte Constitucional, lançar mão do poder-dever de harmonizar o princípio da nulidade da norma inconstitucional com a exigência de preservação, considerado o aspecto temporal, histórico e irreversível da realidade, de preceitos outros da Lei Maior que, sem essa providência, seriam feridos caso atribuída eficácia retroativa ou plena à decisão: notadamente a segurança jurídica, a confiança legítima e a boa-fé objetiva, expressões que são do devido processo legal e do Estado de Direito.²²⁴

Dos argumentos acima transcritos, percebe-se que foram citados os requisitos autorizadores do art. 27 da Lei nº 9.868/1999, razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Todavia, da fundamentação externalizada não foi possível esclarecer qual o significado dado aos citados requisitos autorizadores. A argumentação um tanto quanto genérica e não contextualizada da aplicação dos requisitos ao caso sob análise mostrou-se evidente.

Houve menção à necessidade de preservação dos preceitos constitucionais da segurança jurídica, a confiança legítima e a boa-fé, mas sem qualquer referência à aplicação desses princípios ao caso em análise. Não se desconhece a natureza abstrata do controle de constitucionalidade, mas a utilização de argumentos igualmente abstratos impede uma adequada compreensão do direito aplicado.

Ao que parece, os princípios citados, confiança legítima e a boa-fé objetiva foram usadas em favor do Estado, tendo em vista que a atribuição de efeitos a partir da data de julgamento pela Corte beneficia o Estado em relação aos tributos recolhidos no período de vigência da norma. Nesse ponto, há de se questionar se ao Estado é possível invocar a segurança jurídica, a confiança legítima e a boa-fé, ou se no caso, esses princípios foram violados pelo próprio Estado ao instituir tributos inconstitucionalmente e assim recolhê-los por algum período.

Na sequência de seus fundamentos, a Ministra relatora afirmou que se alinha com o entendimento proferido no RE 851.108/SP, referente ao Tema 825, aplicando

²²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6833 / DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional e tributário. Repartição de competências. Federalismo cooperativo. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD. Hipóteses previstas no art. 155, § 1º, iii, da constituição federal. Inconstitucionalidade do art. 2º, § 3º, i, “a”, “b” e “c”, e ii, “b” e “c”, da lei n. 3.804, de 8.2.2006, do distrito federal. ausência de lei complementar federal. inexistência de competência plena dos demais entes federativos. Precedentes. Procedência do pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Rosa Weber, 21 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur461495/false>. Acesso em: 22 mar. 2024.

o marco inicial de efeitos na data de fixação daquele tema, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data. De modo a utilizar como argumento base para a modulação de efeitos em controle concentrado, a decisão proferida em controle difuso.

Concluído o julgamento em 21 de março de 2022, o Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ADI 6833, declarando a inconstitucionalidade formal do dispositivo de lei do Distrito Federal. Ainda, modulando os efeitos da decisão para que tivesse eficácia a partir da data de publicação do acórdão do julgamento do RE 851.108/SP, ocorrido em 20 de abril de 2021, ressalvadas as ações judiciais não concluídas até a mesma data, que tinham por objeto: “(i) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (ii) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”.²²⁵

Já na ADI 6834 e na ADI 6835, ambas de relatoria do Ministro Edson Fachin, para fins de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, igualmente proferida nesses casos, o Ministro destacou que as normas analisadas produziram efeitos e permitiram o recolhimento de tributos a este título, entendendo presentes os requisitos autorizadores do art. 27 da Lei nº 9.868/99 e propondo a atribuição de efeitos *ex nunc* a essa decisão, a partir da data de julgamento dessas ações diretas.

Todavia, após manifestação do Ministro Roberto Barroso no sentido de que seria necessário manter a mesma data para todas as ADIs que envolviam a matéria, tendo em vista que nem todas seriam julgadas na mesma data e que a adoção do critério proposto ocasionaria situação em que leis inconstitucionais teriam datas diferentes de sua declaração, o Ministro Edson Fachin aderiu à divergência do Ministro Roberto Barroso, adotando a mesma modulação ocorrida no RE 851.108 (Tema 825/STF).

Considerando, tal como no *leading case* citado, que a norma produziu efeitos e permitiu o recolhimento do imposto pelo Estado do Ceará, entendo presentes os requisitos do art. 27 da Lei n.º 9.868/99, de modo que, a fim de

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6833 / DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional e tributário. Repartição de competências. Federalismo cooperativo. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD. Hipóteses previstas no art. 155, § 1º, iii, da constituição federal. Inconstitucionalidade do art. 2º, § 3º, i, “a”, “b” e “c”, e ii, “b” e “c”, da lei n. 3.804, de 8.2.2006, do distrito federal. ausência de lei complementar federal. inexistência de competência plena dos demais entes federativos. Precedentes. Procedência do pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Rosa Weber, 21 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur461495/false>. Acesso em: 22 mar. 2024.

preservar a segurança jurídica, proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da publicação do acórdão prolatado no RE 851.108, ressaltando-se as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo marco temporal em que se discuta (1) a qual Estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”; aderindo, assim, à pontual divergência inaugurada pelo Min. Roberto Barroso quando do julgamento em Plenário Virtual anterior.²²⁶

Nesses casos, novamente, há menção à caracterização dos requisitos autorizadores do art. 27 da Lei nº 9.868/99, mas sem um aprofundamento do referido ponto, ao que se pode extrair, o Ministro entendeu que o fato de a lei ter produzido, efeitos por algum tempo e o Estado ter arrecadado recursos nesse período caracterizariam as razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, motivo pelo qual, pela preservação da segurança jurídica, validou os valores recolhidos com base em dispositivo inconstitucional até 20 de abril de 2021. Destaca-se que a lei objeto da ADI 6834 foi instituída em 20 de julho 2015 e a lei objeto da ADI 6835 em 27 de janeiro de 1989, nesse último caso, foram mais de 35 anos de norma formalmente inconstitucional produzindo efeitos no ordenamento jurídico.

Ademais, novamente, fora utilizado como argumento a modulação realizada no precedente em controle difuso, tendo em vista essa motivação utilizada nos três casos ora analisados, cabe verificar os fundamentos utilizados na modulação realizada no RE 851.108.

O RE 851.108, *Leading case* do Tema 825/STF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, teve seu mérito julgado em março de 2021, momento no qual foi fixada a já citada tese de que: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.²²⁷

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6834 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito constitucional. Artigo 2º da lei 8.512 do estado do Ceará. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD. hipóteses do art. 155, § 1º, iii, da CRFB. inexistência de disciplina em lei complementar federal. exercício da competência legislativa plena pelos estados. impossibilidade. tese fixada no tema 825 da repercussão geral. inconstitucionalidade formal. modulação dos efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 21 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759942301#:~:text=ADI%206834%20%2F%20CE,-Destaca%20que%20a&text=Defende%20que%20diversamente%20do%20que,Estados%20e%20do%20Distrito%20Federal>. Acesso em: 15 mar. 2024.

²²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 825**. Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais

Na mesma oportunidade, o Ministro relator propôs a modulação dos efeitos da referida decisão, com atribuição de eficácia *ex nunc*, da data de publicação do acórdão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data, nas quais se discuta a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD e a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Em suas razões, o Ministro citou nota técnica emitida pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, no qual o Estado informou as consequências financeiras da decisão que seria tomada pela Corte. Entre os argumentos trazidos pelo Estado, e posteriormente utilizados pelo Ministro em suas razões, está o impacto orçamentário oriundo da inconstitucionalidade da norma sem sua modulação de efeitos. Nos termos do memorial trazido aos autos pelo Estado de São Paulo e colacionado na fundamentação do Ministro:

“20. Conforme apontamos no Anexo I, caso a decisão da Suprema Corte seja desfavorável ao Fisco haverá perda imediata de R\$ 2.697.574.686,53 [...] de crédito tributário, referente aos valores discutidos judicialmente; 21. Haverá, ainda, a necessidade de restituir aos contribuintes todos os valores constantes do Anexo II, referentes ao imposto espontaneamente recolhido, que totalizará uma despesa de R\$ 271.654.444,56 [...] 22. Conforme apontamos no anexo III, ainda, haverá a impossibilidade de recebimento dos valores referentes a lançamentos de ofício que aguardam julgamento pelo contencioso administrativo, o que totaliza uma perda imediata de R\$ 225.081.552,67 [...]. 23. Além dos valores citados acima, haverá perda de receita futura. Considerando a soma dos valores de transmissões que foram lançados de ofício, declarados espontaneamente ou impossibilitados de lançamento em virtude de decisão judicial nos últimos 5 (cinco) anos e projetando o mesmo volume de transmissões para os próximos 5 (cinco) anos, sem qualquer tipo de correção inflacionária, podemos estimar um volume de transmissões tributáveis no valor de R\$ 55.596.094.377,61 [...], que geraria uma arrecadação na ordem de R\$ 2.223.843.775,10 [...], desconsiderando qualquer acréscimo como multas punitivas ou de mora ou juros”.²²⁸

pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825>. Acesso em: 31 mar. 2024.

²²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Tema 825. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 21 ago. 2024.

Evidente que as consequências financeiras da decisão foram utilizadas pelo Ministro como fundamento para a modulação dos efeitos de sua decisão. Claro também, que tais argumentos não podem ser considerados propriamente jurídicos, tendo em vista que incorporados a partir de dados elaborados e trazidos por uma das partes do processo. Quanto aos dados trazidos pelo Estado, chama atenção o argumento relacionado a perda de receita futura projetada pelo Estado em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade, como se essa estimativa no valor de R\$ 2.223.843.775,10 pudesse ser utilizada como fundamento para a manutenção da cobrança.

Mais atenção ainda, chama-se para o fato de que tal argumento fora utilizado no voto do Ministro Relator como fundamento para a modulação de efeitos realizada. Caberia ao Poder Judiciário garantir o equilíbrio das contas públicas, não somente considerados os valores pretéritos, mas também garantir o ingresso de receitas, sob o pretexto da segurança jurídica, mesmo que isso implique em violar o direito dos contribuintes? A partir das premissas estabelecidas pela presente pesquisa, a conduta não coaduna com a máxima concretização dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição.

Na sequência de seu voto, o Ministro relator fundamentou a modulação de efeitos na suposta boa-fé do Estado na realização da cobrança do tributo em tela, baseada em jurisprudência proferida pela própria Corte, nos termos do trecho do voto abaixo colacionado:

Atente-se, de mais a mais, que já houve algumas decisões proferidas no âmbito da Corte nas quais foi reconhecida a possibilidade de os estados, com base na competência legislativa plena, editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD sobre doações ou bens objetos de herança provenientes do exterior. Isso aconteceu, v.g., em casos advindos do Estado do Rio de Janeiro (AI nº 805.043/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 25/6/10) e do próprio Estado de São Paulo (RE nº 879.773/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 2/10/15). (AI nº 805.043/RJ, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 25/6/10) e do próprio Estado de São Paulo (RE nº 879.773/SP, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 2/10/15).

Embora a decisão proferida nesse último feito tenha sido, posteriormente, reconsiderada, com a determinação do retorno dos autos à origem para se aguardar o desfecho do julgamento do presente tema de repercussão geral, não há dúvida de que esses julgados incutiram na mentalidade dos agentes públicos das unidades federadas, em algum grau, a ideia de que a tributação em tela seria sim legítima em face do texto constitucional. Ante essas considerações, proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo

que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão.²²⁹

Cabe salientar que as decisões citadas pelo relator foram proferidas em controle difuso e sem a aplicação do instituto da repercussão geral, ou seja, não possuíam caráter vinculante à Administração Pública, apenas produzindo efeitos entre as partes, de igual forma, essas decisões, conforme ressaltado pelo próprio relator não representavam a jurisprudência dominante da Corte.

Aqui surge outro questionamento, poderia falar-se em boa-fé do Estado quando este baseia seu agir em jurisprudência do STF? Não seria necessário ao menos a fixação de um precedente vinculante? Ademais, caso fosse o contribuinte que deixasse de recolher um tributo, baseada em jurisprudência do STF, também seria considerado um agir de boa-fé, autorizador da manutenção da ausência desses recolhimentos em observância da segurança jurídica?

Tudo leva a crer que não, tendo em vista que, como visto, nos tópicos antecedentes, em regra, a decisão proferida em controle difuso de constitucionalidade, sem repercussão geral, faz coisa julgada entre as partes do processo (*inter parts*) e não vincula as demais relações jurídicas. Não podendo, por si só, serem utilizadas por terceiros para invocar um direito para si, tanto para a administração, quanto para os contribuintes.

Em suma, os argumentos utilizados no julgamento do RE 851.108 baseiam-se na boa-fé objetiva do Estado que acreditava que poderia tributar essas rubricas tendo em vista outro entendimento proferido pelo STF em relação a outros dispositivos. Ao que se pode extrair, o fator determinante para a ocorrência da modulação nesses casos foram os aspectos econômico/financeiros envolvidos.

Quanto ao marco temporal, originalmente o relator estabelecia efeitos a partir da decisão de julgamento, sem ressalvas. Contudo, após divergência inaugurada pelo

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Tema 825. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 21 ago. 2024.

Ministro Roberto Barroso, que defendia a ressalva das ações ajuizadas até o julgamento, o relator aderiu à divergência.

Na mesma oportunidade o Ministro Roberto Barroso propôs um apelo ao legislador para que suprisse a omissão e disciplinasse a matéria do art. 155, § 1º, III, da Constituição, por meio de lei complementar. O Ministro Barroso concluiu afirmando que “não posso deixar de destacar que estamos diante de uma situação de clara tensão entre a Justiça tributária e a reserva de lei, que demanda a atuação do legislador”.²³⁰

Quanto ao apelo ao legislador, houve divergência do Ministro Marco Aurélio no sentido de que não cabe ao judiciário fixar um prazo ou solicitar a atuação do Poder Legislativo, entendimento seguido pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

Mantenho-me fiel ao que venho sustentando, em se tratando da mora de outro Poder. Não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, fixar prazo ou rogar a atuação do Legislativo. É perigoso, em termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, o pronunciamento se torna inócuo. Ante os limites impostos, pelo Tribunal, ao exercício da jurisdição constitucional, divirjo do Relator também quanto ao apelo feito ao Legislativo.²³¹

Em conclusão ao julgamento, foi fixada a modulação temporal de efeitos da decisão, com atribuição de efeitos *ex nunc* da data de publicação da ata de julgamento do recurso, ressalvadas as ações judiciais ajuizadas até a mesma data. No tocante ao apelo direcionado ao legislador, o Tribunal, por maioria, entendeu não ser o caso e divergiu do voto do Relator.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Tema 825. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 21 ago. 2024.

²³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Tema 825. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 21 ago. 2024.

Evidente, pois, que no controle difuso (RE 851.108) foram utilizados argumentos financeiros/orçamentários para embasar a modulação de efeitos da decisão, igualmente fora citada a necessidade de preservação da segurança jurídica e considerada a boa-fé objetiva do Estado em relação à arrecadação dos tributos em tela, argumentos que, conforme ressaltado, parecem representar um contrassenso com relação à todas as premissas estabelecidas nesse trabalho em relação à finalidade da jurisdição constitucional.

Em controle concentrado (ADIs 6833, 6834 e 6835), houve menção aos requisitos autorizadores estabelecidos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, mas esses foram brevemente fundamentados. A base para a modulação nesses casos, em verdade, foi extraída do caso difuso, no qual, conforme já ressaltado o fundamento central para sua utilização foram as consequências financeiras da decisão e a alegada boa-fé objetiva do Estado na cobrança das exações inconstitucionais.

4.1.2 ADI nº 7117 e a seletividade do ICMS sobre a energia elétrica

Na mesma linha dos casos antecedentes, o STF julgou as ADIs de 7117, 7118, 7119, 7120, 7121, 7122, 7124, 7125, 7127, 7128, 7130, 7131 e 7132, com idêntico mérito entre elas, e com a mesma modulação de efeitos realizada em caso julgado no controle difuso (RE nº 714.139/SC).

Em suma, as ações diretas de inconstitucionalidade acima arroladas têm como objeto artigos de lei estadual, por meio dos quais os Estados-Membros definiram alíquotas de ICMS mais elevadas para a energia elétrica. Conduta que restou assentada pelo Plenário do STF, como inconstitucional na análise do RE 714.139/SC (Tema 745/STF).

As ações diretas foram ajuizadas pelo Procurador-Geral da República, o qual buscou a aplicação da orientação firmada no julgamento do RE 714.139/SC (Tema 745/STF²³²), para os demais estados que possuíam alíquotas elevadas de ICMS,

²³² Tema 725/STF: “Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.” *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 725**. Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa. Relator: Min. Luiz Fux, 04 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4952236&numeroProcesso=958252&classeProcesso=RE&numeroTema=725>. Acesso em: 29 ar. 2024.

postulando a inconstitucionalidade dos dispositivos e a modulação de efeitos aplicada naquele caso.

Na ADI 7117 (Santa Catarina)²³³ julgada em 27 de junho de 2022, o relator Ministro Dias Toffoli propôs a procedência da ação direta, com a declaração da inconstitucionalidade das alíneas a e c do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.297 do Estado do Santa Catarina, e a sua modulação de efeitos *pro futuro*, estipulando que ela produzisse efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando as ações ajuizadas até 5 de fevereiro de 2021.

Essa proposta de modulação, estaria baseada no entendimento da Corte externalizado em outros julgamentos nos quais houve a aplicação do entendimento firmado em controle difuso, no caso em análise, relativamente ao que restou decidido no Tema 745/STF. Proposta que, por unanimidade, foi acompanhada pelo demais Ministros.

Na ADI 7118 (Roraima)²³⁴ e ADI 7120 (Sergipe)²³⁵, julgadas em 10 de outubro de 2022, com relatoria da Ministra Cármen Lúcia, igualmente a Ministra propôs a aplicação do precedente relativo ao Tema 745/STF, e quanto à modulação de efeitos, discorreu sobre a necessidade de respeito ao princípio da segurança jurídica e de excepcional interesse social, propondo a modulação dos seus efeitos nos exatos

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7117 / SC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei do Estado de Santa Catarina. Seletividade. Alíquota do imposto incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação. Necessidade de observância da orientação firmada no julgamento do Tema nº 745. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. [...] Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7118 / RR**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Essencialidade dos serviços de telecomunicação. Inconstitucionalidade na adoção da alíquota de bens e serviços supérfluos a serviços de telecomunicação. precedentes. Ofensa ao princípio da seletividade, da capacidade contributiva e da igualdade tributária. proposta de modulação dos efeitos, nos termos do recurso extraordinário n. 714.139, julgado com base na sistemática da repercussão geral. Ação direta julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 10 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7120 / SE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Essencialidade dos serviços de telecomunicação. Inconstitucionalidade na adoção da alíquota de bens e serviços supérfluos a serviços de telecomunicação. precedentes. Ofensa ao princípio da seletividade, da capacidade contributiva e da igualdade tributária. proposta de modulação dos efeitos, nos termos do recurso extraordinário n. 714.139, julgado com base na sistemática da repercussão geral. Ação direta julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 10 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

termos da fixada no já citado precedente. Proposta que, por unanimidade, foi acompanhada pelo demais Ministros. Nos termos da Ministra:

Em respeito ao princípio da segurança jurídica e de excepcional interesse social, com fundamento no art. 27 da Lei n. 9.868/1999, propõe-se a modulação dos efeitos da decisão, nos exatos termos da decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 714.139, com atribuição de eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5.2.2021) daquele Recurso Extraordinário e, e, conforme decidido em ação diretas de conforme decidido em ação diretas de inconstitucionalidade de igual teor, como, por exemplo, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7110, n. 7126, n. 7129, n. 7132, n. 7114 e n. 7124. inconstitucionalidade de igual teor, como, por exemplo, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7110, n. 7126, n. 7129, n. 7132, n. 7114 e n. 7124.²³⁶

De pronto, percebe-se a ausência de fundamentação a embasar a noticiada aplicação dos requisitos da segurança jurídica e do excepcional interesse social, considerados pela Ministra como princípios com fundamento no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Não houve aprofundamento da questão. É possível questionar se aplicação dos princípio decorre justamente da necessidade de harmonização do que restou julgado no controle difuso e no controle concentrado, do que propriamente da aplicação dos requisitos ao mérito do julgamento no controle concentrado.

Já na ADI 7119 (Rondônia)²³⁷ e na ADI 7122 (Goiás)²³⁸, todos de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgados em 29 de agosto de 2022, o Ministro aplicou o

²³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7120 / SE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Essencialidade dos serviços de telecomunicação. Inconstitucionalidade na adoção da alíquota de bens e serviços supérfluos a serviços de telecomunicação. precedentes. Ofensa ao princípio da seletividade, da capacidade contributiva e da igualdade tributária. proposta de modulação dos efeitos, nos termos do recurso extraordinário n. 714.139, julgado com base na sistemática da repercussão geral. Ação direta julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min.Cármem Lúcia, 10 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7119 / RO**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 27, i, “e” e “f”, itens 2 e 5, da lei 688/1996 do estado de Rondônia. ICMS sobre operações de energia elétrica e serviços de comunicação. adoção de alíquotas superiores àquela que incide sobre as operações em geral. impossibilidade. princípio da seletividade. critério da essencialidade. tese fixada no tema 745 da repercussão geral. Modulação dos efeitos. Procedência do pedido. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 29 de agosto de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7122 / GO**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 27, i, “e” e “f”, itens 2 e 5, da lei 688/1996 do estado de Rondônia. ICMS sobre operações de energia elétrica e serviços de comunicação. adoção de alíquotas superiores àquela que incide sobre as operações em geral. Impossibilidade. Princípio da seletividade. Critério da essencialidade. Tese fixada no tema 745 da repercussão geral. Modulação dos efeitos. Procedência do pedido. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 29 de agosto de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

entendimento da Corte, externalizado no já citado Tema 745/STF, quanto à modulação, fez uma ressalva quanto ao seu posicionamento pessoal quanto ao tema, ponto que será oportunamente aprofundado. Por unanimidade, o relator foi acompanhado pelo demais Ministros.

Na ADI 7121 (Rio Grande do Norte)²³⁹, ADI 7125 (Espírito Santo)²⁴⁰ e ADI 7128 (Bahia)²⁴¹ julgadas em novembro de 2022, o relator Ministro André Mendonça aplicou inteiramente o entendimento firmado no Tema 745, inclusive quanto à modulação, corroborando o entendimento externalizado naquele precedente com a utilização do art. 23 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB). Para o Ministro, com base nesse dispositivo é necessário o estabelecimento de um regime de transição ao novo direito posto, a fim de preservar a segurança jurídica:

A esse propósito, corrobora normativamente a preocupação de segurança jurídica exposta pela Corte o que estabelecido no art. 23 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, regulamentado pelo art. 7º do Decreto nº 9.830, de 2019, os quais tratam sobre a imprescindibilidade da adoção de regime de transição [...].²⁴²

²³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7121 / RN**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do ementário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7125 / ES**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do ementário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024

²⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7128 / BA**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do ementário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7121 / RN**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do ementário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça,

Na continuação de seu voto, o relator André Mendonça destacou sua concepção pessoal acerca da modulação de efeitos, especificamente em relação à ressalva das ações ajuizadas até o momento do julgamento. Para o Ministro, em termos de livre concorrência, o contribuinte que ajuizou a demanda contará com uma vantagem em comparação ao que não ajuizou, fato que serviria de estímulo à macrolitigância fiscal.

30. Ademais, em uma concepção estritamente pessoal, certamente passível de aperfeiçoamento a partir da reflexão colegiada, a solução temporal engendrada, em sede de modulação de efeitos, causa-me um conjunto de dúvidas pertinentes à interligação constitucionalmente adequada entre tributação e livre concorrência, a denotar neutralidade fiscal nos tributos sobre o consumo. Isso porque um agente econômico em comparação aos demais, quando sejam concorrentes diretos em dado mercado, pode ter uma significativa vantagem comercial, pelo simples fato de ter ajuizado uma ação judicial. No limite, a racionalidade empresarial pode levar à temerosa conclusão no sentido de que uma empresa, para ser competitiva no Brasil, precisa discutir, no mínimo, uma série de controvérsias tributárias no Poder Judiciário. Por evidente, esse estímulo à macrolitigância fiscal termina por depor contra a eficiência e a legitimidade do próprio Estado-juiz.

31. Contudo, por razões de *stare decisis* acima expostas, não se cuida de momento oportuno para revisar o referido problema, mas, sim, lançar bases para uma deliberação adequada em azo futuro. De outro lado, na esteira do que já argumentado em preliminar, a meu sentir, tem-se por certo que se modula a eficácia temporal de uma decisão a qual diz respeito a uma lei estadual atualmente suspensa, por força do advento da Lei Complementar nº 194, de 2022, e da dicção do art. 24, § 4º, da Constituição da República.²⁴³

De fato, em relação às ressalvas dos casos que possuem ações judiciais em curso, pode ser considerado um estímulo ao ajuizamento de ações em matéria tributária, como já ressaltado, o contribuinte que possui ação judicial, a depender da ação judicial proposta, poderá reaver os valores pagos indevidamente, nos últimos 5 anos, e os que porventura forem recolhidos a este título no decorrer da ação. Já o contribuinte que não ajuizou demanda judicial, poderá deixar de recolher daquele momento para a frente ou a partir do marco temporal estabelecido na modulação. Situação que gera um desequilíbrio concorrencial entre estes contribuintes.

28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7121 / RN**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do ementário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

Ora, o contribuinte que apurar valores recolhidos indevidamente, a exemplo do que ocorre em mandado de segurança, poderá compensar esses valores com os tributos vincendos, o que logicamente, trará uma vantagem competitiva em relação aos que não poderão realizar a compensação de seus tributos a pagar.

Como o próprio Ministro relatou, esse é um tema que ainda será objeto de debates pela Corte, razão pela qual, no julgamento do ADI 7121, tratou de aplicar o entendimento firmado no Tema 745, quanto ao momento de produção dos efeitos da decisão e quanto à ressalva realizada. Por unanimidade, o relator foi acompanhado pelo demais Ministros.

Na ADI 7124 (Ceará)²⁴⁴ e ADI 7132 (Rio Grande do Sul)²⁴⁵, julgadas em 05 de setembro de 2022, o relator Ministro Ricardo Lewandowski citou os requisitos autorizadores: segurança jurídica e o excepcional interesse social, entendendo cabível a limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos parâmetros estabelecidos no Tema nº 745, ou seja, a partir do exercício financeiros de 2024, ressaltando as ações ajuizadas até 05 de fevereiro de 2021. Por unanimidade, o relator foi acompanhado pelo demais Ministros.

Em sua fundamentação, o Ministro utilizou argumento de cunho financeiro, destacando as implicações em termos de arrecadação para o Estado e os abalos econômicos que poderiam surgir com a necessidade de devolução dos valores arrecadas a este título. Nos termos do Ministro Lewandowski:

Nesse caso, entendo estar evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes do tributo e à Fazenda Pública do Estado da Paraíba, que experimentará abalos na sua arrecadação e ainda poderá ser compelido a devolver valores adimplidos.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7124 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do Ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. Seletividade. Essencialidade. Hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7132 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do Ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. seletividade. essencialidade. hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional interesse social envolvidos na questão, entendo ser cabível a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade a ser eventualmente declarada por esta Corte, a fim de que esta decisão tenha eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até 5/2/2021. Considerando, destarte, a segurança jurídica e o excepcional.²⁴⁶

Na mesma linha, na ADI 7127 (Piauí)²⁴⁷ e na ADI 7131 (Acre)²⁴⁸, julgadas em 18 de outubro de 2022, o relator Ministro Gilmar Mendes aplicou o precedente do Tema 745, não citando os requisitos autorizadores do art. 27 da Lei nº 9.868/99, limitando-se a afirmar a necessidade de tratamento uniforme quanto ao julgado pelo STF para os estados. Por unanimidade, o relator foi acompanhado pelo demais Ministros.

Nesses termos, entendo pela inconstitucionalidade dos dispositivos mencionados, assim como também quanto à proposta de modulação de efeitos, para que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até 5.2.2021, nos termos do que estabelecido no julgamento do RE 714.139, tema 745 da sistemática da repercussão geral, de modo a conferir tratamento uniforme a todos os entes da federação.²⁴⁹

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7124 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. Seletividade. Essencialidade. Hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7127 / PI**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Lei 4.257/1989. 3. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Princípio da seletividade. Essencialidade. Art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal. 4. Aplicação da tese fixada no tema 745 da repercussão geral, no RE-RG 714.139-RG. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. 5. Ação direta julgada procedente, com declaração de inconstitucionalidade do art. 23A, IV, V e VI, da Lei 4.257/1989, do Estado do Piauí, com redação dada pelas Leis estaduais 7.000/2017 e 7.054/2017. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7131 / AC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Lei Complementar 55/1997. 3. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Princípio da seletividade. Essencialidade. Art. 155, §2º, III, da Constituição Federal. 4. Aplicação da tese fixada no tema 745 da repercussão geral, no RE-RG 714.139-RG. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. 5. Ação direta julgada procedente, com declaração de inconstitucionalidade do art. 18, III, itens “7” e “8”, e V, “d”, da Lei Complementar 55/1997, do Estado do Acre, com redação das Leis Complementares 100/2001 e 272/2013. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7127 / PI**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Lei 4.257/1989. 3. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Princípio da seletividade. Essencialidade. Art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal. 4.

Por fim na ADI 7130 (Alagoas)²⁵⁰, julgado em 22 de novembro de 2022, o relator Ministro Luiz Fux fundamentou a modulação na necessidade de preservação da segurança jurídica, afirmando que os valores recolhidos a título do imposto inconstitucional são necessários para as economias dos estados. Por unanimidade, o relator foi acompanhado pelo demais Ministros.

Nada obstante a inconstitucionalidade das normas referidas, a segurança jurídica impõe a modulação dos efeitos da decisão quando a nulidade puder resultar em prejuízos maiores para as partes ou a jurisdição. Evita-se, assim, que a aplicação fria da regra da nulidade retroativa propicie o surgimento de panorama igualmente inconstitucional.

Tal medida, consubstanciada no comando do artigo 27 da Lei federal 9.868/1999, mostra-se apropriada ao presente caso, porquanto, conforme entendimento desta Corte no julgamento do RE 714.139, Tema 745 de Repercussão Geral, faz se necessária a preservação das receitas e expectativas de receitas dos Estados na tributação das operações com energia elétrica e serviços de telecomunicação, cujos vultosos montantes são imprescindíveis para as já combatidas economias dos entes subnacionais. Portanto, tendo em vista razões de segurança jurídica, proponho a modulação dos efeitos da decisão [...].²⁵¹

Como visto, ainda que sob relatoria de diversos ministros, e que em alguns casos houve um certo aprofundamento do tema modulação de efeitos e seus requisitos autorizadores previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, novamente o STF utilizou a modulação de efeitos realizada no âmbito do controle difuso como argumento para o julgamento no controle concentrado. Por esta razão, cabe o

Aplicação da tese fixada no tema 745 da repercussão geral, no RE-RG 714.139-RG. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. 5. Ação direta julgada procedente, com declaração de inconstitucionalidade do art. 23A, IV, V e VI, da Lei 4.257/1989, do Estado do Piauí, com redação dada pelas Leis estaduais 7.000/2017 e 7.054/2017. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7130 / AL**. Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 17, i, “a”, item 10, e “d”, da Lei 5.900/1996 do estado de Alagoas, na redação original e naquela dada pelas leis estaduais 6.137/1999 e 7.740/2015. ICMS. Operações com energia elétrica e serviços de telecomunicação. previsão de alíquotas superiores à das operações em geral. Utilização da técnica da seletividade do ICMS sem observância da essencialidade dos bens e serviços tributados (artigo 155, § 3º, iii, da constituição federal). Inconstitucionalidade material. Ação conhecida e julgado procedente o pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7130 / AL**. Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 17, i, “a”, item 10, e “d”, da Lei 5.900/1996 do estado de Alagoas, na redação original e naquela dada pelas leis estaduais 6.137/1999 e 7.740/2015. ICMS. Operações com energia elétrica e serviços de telecomunicação. previsão de alíquotas superiores à das operações em geral. Utilização da técnica da seletividade do ICMS sem observância da essencialidade dos bens e serviços tributados (artigo 155, § 3º, iii, da constituição federal). Inconstitucionalidade material. Ação conhecida e julgado procedente o pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

aprofundamento quanto ao que restou decidido no citado precedente, especialmente, os argumentos que motivaram a modulação de efeitos temporais daquela decisão.

Na decisão do RE 714.139/SC que originou a definição do Tema 745/STF, o relator propôs a procedência do pedido, com a declaração da inconstitucionalidade de dispositivo legal do Estado de Santa Catarina, e a modulação de seus efeitos, para a data do julgamento, ou seja, com a atribuição de efeitos *ex nunc* ao julgado, ressaltando as ações ajuizadas até 05 de fevereiro 2021.

O ministro redator Dias Toffoli, acompanhou o relator, mas propôs a modulação de efeitos, de modo que a decisão produzisse efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro, ressaltando as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito.

Nessa oportunidade, considerou o impacto da decisão para as finanças do Estado, afirmou que muitos estados editaram leis igualmente inconstitucionais, seguindo a linha do que estava sendo decidido naquele momento, o que teria gerado receitas e expectativas de receitas para esses estados. Com base nesses argumentos, entendeu ser o caso de modular os efeitos para o próximo exercício financeiro.

Ainda, destacou que a modulação de efeitos tem sido utilizada pela Corte nos casos envolvendo matéria tributária e que provocam relevantes repercussões nas contas públicas, para embasar esse argumento citou dois julgamentos realizados em fevereiro de 2021. Segue a íntegra dos fundamentos apresentados quanto à proposta de modulação de efeitos formulada para o caso:

Não obstante o reconhecimento da inconstitucionalidade em alusão, considerando o relevante impacto dessa decisão nas finanças do estado e o fato de que, há muito, várias outras unidades editaram leis em dissonância com a compreensão acima, gerando receitas e expectativas de receitas até então tidas como legítimas, julgo ser o caso de se modularem os efeitos dessa decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do início do próximo exercício financeiro. Preserva-se, assim, o exercício financeiro ora em andamento. Destaco que medida como essa tem sido observada pela Corte em modulações de efeitos quando em jogo questões tributárias que provoquem relevantes repercussões nas contas pública. Nesse sentido: ADI nº 5.469/DF e RE nº 1.287.019/DF, sessão de 24/2/21. Ressalvo da proposta de modulação as ações ajuizadas até a véspera da publicação da ata do julgamento do mérito. Diligência como essa tem sido observada pela Corte

em julgados recentes. Nessa direção: RE nº 605.552-ED-segundos, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 12/4/21.²⁵²

Contudo, após pedido de vista, a proposta de modulação do Ministro Dias Toffoli foi por ele revista, de modo a propor a fixação do marco temporal de efeitos para o ano de 2024, proposta que foi inserida em votação na sessão virtual de 10/12/21 a 17/12/21. Entre seus fundamentos, o Ministro Dias Toffoli ressaltou os impactos financeiros da decisão, afirmando tratar-se de montantes elevados, segundo informado pelos governadores dos estados e suas procuradorias em audiência realizada, com também, vinculado na mídia, como por exemplo, notícia vinculada no site Jota, informando a estimativa de perda anual de arrecadação em R\$ 26,6 bilhões. Nos termos da proposta do Ministros Toffoli:

[...] De mais a mais, vale complementar a argumentação com notícias veiculadas na mídia a respeito do julgamento do presente tema, revelando, em certa medida, a magnitude do impacto da decisão da Corte nas contas públicas.

Por exemplo, recentemente, o Jota publicou matéria, da qual participou o Diretor institucional do Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (Comsefaz), indicando que “a redefinição da alíquota, se seguido o entendimento do STF pelos estados em legislações locais, representaria uma perda anual estima por eles de R\$ 26,6 bilhões”. Por seu turno, o jornal Diário do Nordeste apontou que, no Ceará, a decisão da Corte enseja “perda de cerca de R\$ 1,6 bilhão por ano na arrecadação do ICMS”.

Recentemente, recebi em audiência os governadores dos estados e as respectivas procuradorias, os quais também peticionaram nos autos reproduzindo tabela na qual identificam que o impacto anual da decisão da Corte, tomando como base preços de 2019, varia, a depender do estado, de R\$ 19 milhões (Estado de Roraima) a R\$ 3,59 bilhões (Estado de São Paulo). Ainda a título de exemplo, vale citar que, à luz da mesma tabela, o impacto anual será (com arredondamento) de R\$ 1,45 bilhão para o Estado da Bahia; de R\$ 1,66 bilhão para o Estado do Goiás; de R\$ 3,08 bilhões para o Estado de Minas Gerais; de R\$ 3,10 bilhões para o Estado do Paraná; de R\$ 2,32 bilhões para o Estado do Rio de Janeiro; de R\$ 3,26 para o Estado do Rio Grande do Sul; e de R\$ 1,49 para o Estado de Santa Catarina.

Como se percebe, os montantes são elevados. É certo, ainda, que as perdas de arrecadação ocorrem em tempos difíceis e atingem estados cujas economias já estão combalidas. [...].²⁵³

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

²⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as

Diante das referidas informações o Ministro entendeu necessário ponderar os valores em questão, de modo que na sua concepção seria mais adequado que a decisão produzisse efeitos somente a partir de 2024, considerando o exercício financeiro do próximo plano plurianual. Nos termos do Ministro, “com isso, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas serão amenizados em certa medida e num espaço de tempo adequado”.²⁵⁴

Já em relação às ações ressalvadas da modulação, o Ministro propôs que o marco temporal razoável seria a data do início do julgamento de mérito (05/02/2021), o que traria salvaguarda apenas para os contribuintes que ajuizaram demandas até a referida data. Na perspectiva do Ministro essa limitação teria como objetivo barrar a já citada corrida ao Poder Judiciário, a o que seria “muito prejudicial, considerando as citadas particularidades do presente tema e o mencionado contexto econômico-social do País e dos estados da Federação”.²⁵⁵

Novamente, há menção aos impactos da decisão em relação às finanças dos estados, tendo em vista que vários estados editaram leis nos termos do que restou decidido pela Corte. Igualmente, evidente que a decisão leva em consideração o contexto em que inserida quando menciona o cenário econômico-social do País. Ainda, citou notícias divulgados na mídia sobre a magnitude dos impactos da decisão para as contas públicas, utilizando como exemplo notícia vinculado no site Jota, que informou uma perda anual estimada em R\$ 26,6 bilhões.

características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

²⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

Sobre a proposta de modulação o Ministro Edson Fachin apresentou divergência, conforme anteriormente mencionado, o Ministro Fachin possui opinião diversa do restante dos ministros quanto à modulação de efeitos e seus requisitos autorizadores. Na perspectiva de Fachin, a modulação temporal dos efeitos das decisões só se justifica em prol da preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes.

[...] Nessa perspectiva, a modulação temporal dos efeitos justifica-se apenas quando, com fundamento nas razões excepcionais acima expostas, for utilizada para preservar direitos fundamentais do contribuinte consolidados a partir de razões de segurança jurídica e interesse social.

Segurança jurídica, na verdade, corresponde a um estado de estabilizações das relações jurídicas, em que o cidadão espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público.²⁵⁶

Em continuação ao seu raciocínio, o Ministro aduz que a pretensão dos estados de ver modulados os efeitos da decisão se baseiam em uma “segurança arrecadatória”, que tem como finalidade o equilíbrio financeiro do Estado, argumento que não seria jurídico. O Ministro destacou que o interesse orçamentário não corresponde ao interesse público, não servindo como fundamento para a agressão aos direitos fundamentais dos contribuintes em decorrência da validação de arrecadação inconstitucional.

[...] Cabe ressaltar que ao requererem a modulação prospectiva em sede de memoriais, os Estados usufruem de fundamento único relativo a preservar “a execução orçamentária programada e aprovada pelas leis que vigorarão no exercício de 2022, que foram projetadas baseadas na arrecadação com as alíquotas atualmente em vigor nos Estados – membros” (e-Doc 449, p.5).

Nesse sentido, em memorial anterior a CONPEG expôs que a perda referente à arrecadação, com a decisão, será de cerca de R\$ 27 bilhões de reais/ano (e-Doc 443, p. 1). A apresentação do valor, no entanto, além de não ser precisa, já que não são bem determinadas as explicações a respeito de sua origem, não consiste em um argumento jurídico.

[...]

Da mesma forma, o interesse orçamentário também não corresponde ao interesse público. A perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir

²⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos.²⁵⁷

Na sequência, o Ministro afirma que essa argumentação pelos efeitos arrecadatários para embasamento da modulação de efeitos acaba por validar uma conduta contrária ao Estado Democrático de Direito, criando uma espécie de inconstitucionalidade útil aos entes tributantes, ao passo que, a instituição de tributos inconstitucionais, acaba gerando recursos indevidamente arrecadados, e posteriormente, validados pela Corte Suprema. Em grave lesão aos direitos fundamentais dos contribuintes, em não serem compelidos ao pagamento de tributos sem lei que os obriguem, sem prejuízo as já citadas limitações ao poder de tributar. Nos termos do ministro:

Não podem, portanto, os Estados valerem-se de uma inconstitucionalidade útil e imputarem aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados. Em síntese, a modulação não deve ser um meio hábil para atingir o equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes. Por esses motivos, entendo que a admissão da modulação neste caso propiciaria que consequências jurídicas fossem preteridas em relação às financeiras, o que contraria a ideia do Estado Democrático de Direito.²⁵⁸

Contudo, por maioria, da Corte modulou os efeitos da decisão, estipulando que ela produzisse efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, com ressalva para as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito ocorrido em 05 de fevereiro de 2021, nos termos do voto ora reajustado do Ministro Dias Toffoli, vencido o Ministro Edson Fachin.

Como visto, novamente a modulação de efeitos realizada em controle difuso foi replicada em controle concentrado. Houve menção aos requisitos autorizadores

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

estabelecidos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, mas esses não foram aprofundados nos julgamentos noticiados. O que de fato determinou a modulação de efeitos nas ações diretas citadas foi o que restou decidido no Tema 745/STF, sendo esse o argumento principal para a modulação de efeitos nesses casos.

Especificamente em relação ao Tema 745/STF, nos termos ressaltados, foram utilizados argumentos financeiros/orçamentários, apenas o Ministro Edson Fachin apresentou divergência quanto a utilização de tais argumentos, contudo, restou vencido no julgado.

4.1.3 ADI 6145 e a admissibilidade de recurso administrativo no Ceará

A ADI 6145 (Ceará)²⁵⁹, de relatoria da Ministra Rosa Weber, julgado em 14 de setembro de 2022, teve seus efeitos modulados 6 meses após o julgamento de mérito, em 20 de março de 2023, por meio da análise de embargos de declaração opostos pelo réu.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), o qual visava à declaração da inconstitucionalidade do art. 33 e do Anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei nº 15.838/2015 e dos art. 38 e art. 44 do Anexo V, item 1.9 e subitens, do Decreto nº 31.859/2015, todos do Estado do Ceará, dispositivos que instituíam taxa de fiscalização e prestação de serviço público incidente sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito da Fazenda Estadual.

O argumento de mérito baseava-se na afronta ao direito de petição, estabelecido no art. 5º, XXXIV; às garantias do contraditório e da ampla defesa, estabelecidas no art. 5º, LV; à vedação da utilização de taxa para fins meramente fiscais, firmado no art. 145, II; a vedação do confisco, 150, IV e os princípios da

²⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo V, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (art. 5º, XXXIV, A, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva art. 145, § 1º, todos da Constituição Federal.²⁶⁰

Por unanimidade, o Tribunal conheceu da ação direta e a julgou parcialmente procedente, declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, nos termos do voto proferido pela Relatora Ministra Rosa Weber. Quanto ao mérito, conforme já ressaltado, não se pretende maiores dilações, de maneira que a atenção está voltada para a modulação de efeitos dessas decisões.

Após encerrado o noticiado julgamento de mérito, o Governador do Estado de Goiás formulou pedido de modulação de efeitos da decisão, por meio da oposição de embargos de declaração. Em seus pedidos, requereu a atribuição de efeitos infringentes, com a consequente postergação dos impactos da decisão para a data de publicação do acórdão de mérito, em seus termos, a medida seria necessária “para fins de evitar o impacto grave às contas deste Ente Federado e com o fito de preservar a segurança jurídica das relações jurídicas que se consolidaram desde a vigência da lei estadual”.²⁶¹

Entre os argumentos trazidos pelo Governador, foram citados relatórios emitidos pela Fazenda do Estado do Ceará, os quais noticiavam que entre 2018 até agosto de 2022, foram arrecadados R\$ 11.928.509,29 a título das taxas inconstitucionais. Que, caso a decisão não fosse modulada, com a atribuição de efeitos *ex nunc*, além do Estado deixar de arrecadar valores, poderia ter que devolvê-los aos contribuintes, situação que impactariam nas finanças do Ente.

Novamente, além dos impactos financeiros pretéritos, o Ente Tributante busca justificar a necessidade de modulação de efeitos argumentando sobre eventuais estimativas de impactos futuros, a justificar a necessidade de limitação dos efeitos da decisão. Ainda, chama atenção o fato de que as taxas são tributos vinculados à uma

²⁶⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso: 23 out. 2023.

²⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo v, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (ART. 5º, XXXIV, A, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

contraprestação do Estado, ou seja, possuem destinação específica, vinculada ao custo efetivo da prestação a ser efetuada, diferentemente dos impostos que não são vinculados e podem ser destinados para projetos sociais, como por exemplo.

Ao analisar os argumentos dos embargos, a Ministra Rosa Weber entendeu verificadas razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Baseou essa constatação no grave impacto ao erário estadual em relação ao seu planejamento. Destacou, ainda, que a atribuição de efeitos *ex nunc* serviria como óbice ao ajuizamento de processos judiciais visando a restituição dos valores recolhidos inconstitucionalmente, fato que traria insegurança jurídica. Nesse sentido, destaque-se o trecho de sua fundamentação:

Nessa linha, conforme acentuado pelo Advogado-Geral da União, entendo que, por razões de segurança jurídica e de excepcional interesse público, se mostra mais adequado à hipótese atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade firmada no acórdão embargado. Isso porque o grave impacto ocasionado ao erário, especialmente no tocante ao planejamento financeiro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, bem assim a possibilidade de ajuizamento tardio de inúmeros processos judiciais postulando a restituição das taxas indevidamente recolhidas traduz um estado de insegurança jurídica incompatível com o Estado de Direito. [...].²⁶²

Ainda, a Ministra Relatora refere que os atos jurídicos praticados sob o manto do dispositivo inconstitucional devem ser resguardados, sob pena de, com a atribuição de efeitos retroativos, gerar uma maior insegurança jurídica. A modulação de efeitos seria necessária para proteger a confiança legítima e a boa-fé objetiva, enquanto princípio norteador das decisões judiciais. Novamente em seus termos:

Verifica-se, ainda, que as disposições legais e regulamentares declaradas inconstitucionais ao julgamento do presente feito, não obstante viciadas na sua origem, ampararam a concretização de inúmeros atos jurídicos que levaram à consolidação de créditos tributários, praticados ao abrigo legal por longo período. Por isso, a prática dos atos jurídicos deve ser resguardada dos efeitos retroativos da decisão de inconstitucionalidade, sob pena de se configurar situação de insegurança jurídica.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo v, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (ART. 5º, XXXIV, A, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

A modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade, no caso, apresenta-se, consoante ressaltado pelo Procurador-Geral da República, como necessária para proteger a confiança legítima que resultou na prática de atos com respaldo em autoridade aparente e observa a boa-fé objetiva enquanto princípio geral de direito norteador das decisões judiciais.²⁶³

Quanto aos marcos temporais, a Ministra Relatora afirmou que a jurisprudência da Corte tem afirmado que a decisão produz efeitos desde a publicação da ata de julgamento, tendo em vista que é a partir desse momento que a decisão proferida em controle abstrato adquire eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes. No que diz respeito à ressalva dos processos ajuizados até a data de início do julgamento de mérito, destacou a necessidade de observância da data de início do julgamento, também considerando precedentes da Corte, citados em suas razões.

Ao final, os embargos de declaração foram julgados em 20 de março de 2023, ocasião em que foram acolhidos, em parte, por unanimidade, para modular os efeitos da decisão, fixando que o mérito proferido na ação direta somente “produz efeitos, ressalvadas as ações ajuizadas até 02.9.2022, a partir da publicação da ata de julgamento meritório (28.9.2022)”.²⁶⁴

²⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo iv, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo v, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (ART. 5º, XXXIV, A, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo v, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (ART. 5º, XXXIV, A, CF). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

4.1.4 ADI 6701 e o caso das transferências de depósitos

A ADI 6701²⁶⁵, do Estado do Espírito Santo, foi proposta em desfavor da Lei nº 4.138/1988, que elegeu o Banco do Estado como responsável pela administração dos depósitos judiciais deste estado, e contra a Lei nº 8.386/2006, que instituiu o sistema de gerenciamento de depósitos judiciais, que destinava parcela dos resultados financeiros dessas aplicações ao Poder Judiciário.

Na ocasião do julgamento desse processo, o STF entendeu pela inconstitucionalidade das referidas leis, considerando vício formal de competência, decorrente do fundamento de que cabe à União legislar sobre direito processual e disciplinar o Sistema Financeiro Nacional e por ofensa ao direito de propriedade, tendo em vista que os depósitos judiciais são de propriedade de particulares, partes da ação judicial.

Quanto ao mérito, não serão tecidas maiores considerações, que carece de estudo são os argumentos utilizados na decisão que determinou a modulação de efeitos temporais *ex nunc* da declaração proferida, com o afastamento da retroatividade à data de publicação dos referidos instrumentos normativos.

Importa destacar que não houve pedido expresso para modulação de efeitos elaborado pelas partes do processo, de tal maneira que a modulação foi proposta pelo próprio Relator. O fundamento do Ministro Relator Roberto Barroso baseou-se no entendimento de que, como a lei vigorou por mais de 16 anos e fundamentou repasses de valores nesse período, a atribuição de efeitos retrospectivos “criaria situação de difícil equacionamento”.²⁶⁶ Ainda, o Relator fundamentou sua decisão em outros julgados semelhantes, de forma a embasar sua decisão:

Entendo necessária, contudo, a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. A lei em questão vigorou por mais de 16 (dezesesseis) anos com presunção formal de constitucionalidade e

²⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6701 / ES**. Direito constitucional, processual civil e financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Leis estaduais. Sistema de gerenciamento de depósitos judiciais. Conhecimento parcial. Procedência. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6119738>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6701 / ES**. Direito constitucional, processual civil e financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Leis estaduais. Sistema de gerenciamento de depósitos judiciais. Conhecimento parcial. Procedência. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6119738>. Acesso em: 22 mar. 2024.

fundamentou o repasse de valores ao Fundo Especial do Poder Judiciário do Estado do Espírito Santo (FUNEPJ).

Considerando que os valores transferidos foram manejados pelo poder público ao longo de quase duas décadas, a atribuição de efeitos retrospectivos à declaração de inconstitucionalidade criaria situação de difícil equacionamento.

Em hipóteses semelhantes, o Plenário desta Corte tem conferido efeitos prospectivos às decisões proferidas em ações diretas de inconstitucionalidade. Vejam-se, a propósito, as seguintes ementas:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 12.069/2004, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL, ARTIGO 5º DA LEI ESTADUAL 12.585/2006 E LEI ESTADUAL 14.738/2015, TODAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. DISPONIBILIZAÇÃO AO ESTADO DE 95% DOS RECURSOS DE DEPÓSITOS JUDICIAIS PARA FINALIDADES DISCRICIONÁRIAS. DESACORDO COM AS NORMAS FEDERAIS DE REGÊNCIA. INVASÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO PROCESSUAL E SOBRE NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO (ARTIGOS 22, I, E 24, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE CONHECIDA E JULGADO PROCEDENTE O PEDIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

[...].²⁶⁷

Na fundamentação colacionada, sequer foram abordados os requisitos segurança jurídica e excepcional interesse social, previstos no art. 27 Lei 9.986/99, o argumento basilar se sustentou na noticiada situação de “difícil equacionamento”, fundamento que dificulta, inclusive, a interpretação dos conceitos utilizados pelo relator.

No que se pode extrair, a decisão foi baseada na compreensão de que, por estar há mais de 16 anos produzindo efeitos, os quais podem ser interpretados como financeiros/econômicos, a declaração de inconstitucionalidade reconhecida naquele momento, só poderia produzir efeitos da data do julgamento para frente, a fim de preservar as relações ocorridas naquele período.

4.1.4 Síntese dos dados obtidos

Após a análise pormenorizada dos fundamentos utilizados pelo STF para a modulação de efeitos das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, com a exposição das razões que levaram à aplicação do instituto

²⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6701 / ES**. Direito constitucional, processual civil e financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Leis estaduais. Sistema de gerenciamento de depósitos judiciais. Conhecimento parcial. Procedência. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6119738>. Acesso em: 22 mar. 2024.

e da forma como que ele acabou por ser utilizado. A fim de facilitar a realização de uma síntese dos dados obtidos a partir dos julgados analisados nos itens antecedentes, a tabela abaixo pode ser utilizada como base para a exposição destes dados.

Quanto à utilização dos requisitos autorizadores previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, assim como em relação à utilização de argumentos financeiros/orçamentários nessas decisões foi possível identificar os resultados no Quadro 2.

Quadro 2 - Síntese dos dados obtidos I

Processo	Citado o art. 27 da Lei nº 9.868/99?	Quais dos requisitos?	Utilizado argumento financeiro/ orçamentário?
ADI 6833	Sim	Segurança jurídica	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 825
ADI 6834	Sim	ambos	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 825
ADI 6835	Sim	ambos	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 825
ADI 7117	Não	não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7118	Sim	ambos	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7119	Não	não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7120	Sim	ambos	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7121	Não	não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7122	Não	Não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7124	Sim	Ambos	Diretamente e indiretamente com a aplicação do Tema 745
ADI 7125	Não	Não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7127	Não	Não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7128	Não	Não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7130	Sim	Segurança Jurídica	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7131	Não	Não	Não diretamente, apenas em decorrência da aplicação do Tema 745
ADI 7132	Sim	Ambos	Diretamente e indiretamente com a aplicação do Tema 745
ADI 6145	Sim	Ambos	Diretamente
ADI 6701	Não	Não	Diretamente

Fonte: elaborado pela autora.

Em 9 dos casos analisados os requisitos autorizadores foram citados, ainda que não de forma exaustivamente fundamentada. Em 7 desses casos, ambos os requisitos foram utilizados, sem distinção entre eles. Em 2 dos 9 casos, houve utilização específica do requisito segurança jurídica. Por fim, nos outros 8 casos, não houve menção aos requisitos autorizadores do art. 27 da Lei nº 9.868/99, considerando que a fundamentação foi baseada em outros argumentos.

Em relação à utilização de argumentos financeiros/orçamentários, em todos os casos os argumentos relativos ao impacto da decisão para a arrecadação do Ente Tributante foram considerados, de forma direta, com expressa menção na fundamentação, ou indiretamente, por meio da aplicação de precedente estabelecido em controle difuso, no qual houve a utilização desses argumentos como base para a modulação dos efeitos.

Outra classificação que pode ser sintetizada a partir da análise de casos realizada é quanto a espécie, ou modalidade de modulação utilizada pelo STF, conforme estabelecido pela doutrina, essas decisões podem ser divididas em grandes grupos, considerando os marcos temporais, fixados. Novamente, para facilitar a exposição, utiliza-se do Quadro 3.

Quadro 3 – Síntese dos dados obtidos II

(continua)

Processo	Qual a espécie de modulação?	Alguma ressalva?
ADI 6833	retroativa limitada à data de publicação do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.	Ações ajuizadas até a data do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.
ADI 6834	retroativa limitada à data de publicação do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.	Ações ajuizadas até a data do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.
ADI 6835	retroativa limitada à data de publicação do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.	Ações ajuizadas até a data do acórdão de julgamento do RE 851.158/SP.
ADI 7117	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7118	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7119	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7120	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7121	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7122	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7124	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.

(conclusão)

Processo	Qual a espécie de modulação?	Alguma ressalva?
ADI 7125	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7127	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7128	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7130	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7131	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 7132	Para o futuro, a partir de 2024.	Ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito do RE nº 714.139/SC.
ADI 6145	<i>Ex nunc</i> , da data de publicação da ata de julgamento meritório.	Ações ajuizadas até o início do julgamento do mérito.
ADI 6701	<i>Ex nunc</i> , da data do julgamento.	Sem ressalvas.

Fonte: elaborado pela autora.

Em 3 casos houve a atribuição de eficácia retroativa (*ex tunc*) limitada, ou seja, os efeitos da decisão retroagiram a uma data anterior ao julgamento do mérito realizada na forma concentrada. Em 13 casos houve a atribuição de efeitos futuros (*pro futuro*), caracterizada pela postergação dos efeitos da decisão para efeitos jurídicos posteriores ao momento do julgamento, no caso concreto, somente após 2 anos. Ainda, em 2 casos houve a atribuição de efeitos prospectivos (*ex nunc*), em um deles definidos a partir do julgamento do mérito e, em outro, a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Por fim, houve ressalvas quanto à aplicação do instituto à determinadas situações, em 3 ações foram ressalvas as ações ajuizadas até a data de julgamento do paradigma firmado em controle difuso; em 13 foram ressalvadas as ações judiciais ajuizadas até a data de início do julgamento de mérito, do paradigma firmado em controle difuso. Ainda, em 1 das ações houve ressalva quanto às ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito da própria ação analisada, e em 1 delas, não houve qualquer ressalva.

A partir dos dados obtidos alguns apontamentos merecem ser realizados. O primeiro, se relaciona com o fato de que todas as decisões moduladas em controle de concentrado de constitucionalidade, proferidas pelos STF entre os anos de 2022 até junho de 2024, em matéria tributária, foram fundamentadas, direta ou indiretamente, por argumentos de cunho financeiro/orçamentário. Logo, é possível afirmar que esse

tem sido um dos argumentos decisivos, se não, preponderante, para a adoção do instituto nesse tipo de decisão.

Segundo, com base na amostra analisada, é possível verificar que não há um padrão modulatório aplicado pelo STF nas decisões envolvendo matéria tributária, primeiro, porque foram verificadas a ocorrência de três espécies diferentes de atribuição de efeitos: *pro futuro*, *ex nunc* e *ex tunc* limitado. Nem mesmo o marco inicial de contagem desses efeitos é o mesmo em todos os casos, em alguns, a data inicial é o julgamento do mérito, em outros a data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Por fim, vale igualmente ressaltar a ausência de um padrão quanto às ressalvas a serem aplicadas nos casos de modulação, na maioria dos casos houve ressalva quanto às ações ajuizadas até o início do julgamento, em outras não foram realizadas ressalvas. Esse ponto, igualmente, gera uma insegurança jurídica, de modo que não é possível afirmar, previamente, qual conduta a Corte vem adotando.

Ademais, o fato de serem ressalvadas apenas alguns contribuintes que ajuizaram ações judiciais, retomando argumentos já trabalhados nessa pesquisa, instiga a macrolitigância fiscal, fazendo com que as empresas busquem o Judiciário para discutir a constitucionalidade dos tributos, pois, se assim não o fizerem, poderão ver os efeitos de eventual inconstitucionalidade serem modulados e, sem ação judicial, perderão competitividade por não poderem usufruir da restituição dos tributos recolhidos indevidamente.

A realização de ressalvas à modulação apenas em relação às ações judiciais, cria outra desigualdade entre contribuintes, em relação aos que eventualmente possuem discussão na esfera administrativa dos Entes Federados. Não se mostra constitucionalmente adequado, sobretudo se considerado o princípio da igualdade e da isonomia, ressaltar da modulação de efeitos os contribuintes que possuem ações judiciais, mas não conferir o mesmo tratamento aos contribuintes que discutem as mesmas exações na esfera administrativa.

Contudo, como visto, as ressalvas realizadas pelo STF, quando realizadas, são realizadas apenas em relação aos processos no âmbito judicial, por questões jurídicas que, como visto, nem ao menos são abordadas pela Corte, nos julgados que o presente estudo tratou de analisar.

Em suma, o que se pode extrair a partir dos casos judiciais analisados é que não há um padrão modulatório de efeitos em matéria tributária para a definição dos marcos temporais de efeitos, tampouco em relação à data a ser fixada como prazo inicial, e quanto à necessidade de ressalva das ações judiciais. O ponto em comum, que pode ser indicado com um padrão, é a utilização de argumentos relacionados aos impactos orçamentários/financeiros envolvidos na decisão.

4.2 Modulação de efeitos em controle difuso

Nos moldes da pesquisa realizada no tópico antecedente, por meio de consulta ao *site* Corte Aberta do STF²⁶⁸, foi possível constatar a existência de 1.309 temas em repercussão geral tramitando atualmente no STF, desse número, 323 envolvem direito tributário. Utilizou-se o filtro em relação aos processos com repercussão geral, tendo em vista que a aplicação desse instituto, conforme já abordado no capítulo destinado ao controle de constitucionalidade no direito brasileiro, confere as decisões proferidas em controle difuso, eficácia *erga omnes*.

Nessa linha, a fim de manter a pertinência com o objeto de pesquisa, foi realizando um filtro a partir dos dados obtidos do referido *site*, a fim de selecionar os casos envolvendo matéria tributária, com mérito julgado entre os anos de 2022 e 2024, resultando em 19 casos com essas características. Desses 19 casos, em 2 houve a modulação de efeitos da decisão proferida pelo STF. Conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Modulação de efeitos em controle difuso

(continua)

Nº do tema	Processo paradigma	Data do julgamento	Ramo do Direito	Modulação
1193	RE 1317786	04/02/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
336	RE 630790	21/03/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
1223	RE 1381261	06/08/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
699	RE 612686	03/11/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
756	RE 841979	28/11/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
919	RE 776594	05/12/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Sim
1172	RE 1288634	18/12/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Sim
801	RE 816830	19/12/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
281	RE 611601	19/12/2022	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
390	RE 636562	22/02/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
736	RE 796939	20/03/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral - RG**. Brasília: STF, 2023. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html. Acesso em: 30 nov. 2023.

(conclusão)

Nº do tema	Processo paradigma	Data do julgamento	Ramo do Direito	Modulação
694	RE 781926	27/03/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
1247	RE 1390517	13/04/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
1084	ARE 1245097	05/06/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
416	RE 635347	03/07/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
104	RE 590186	09/10/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
633	RE 704815	08/11/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
1284	ARE 1460254	21/11/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	Não
504	RE 593544	19/12/2023	DIREITO TRIBUTÁRIO	não

Fonte: adaptado de Brasil.²⁶⁹

A partir dos resultados da pesquisa acima descrita, foram selecionados para análise no presente estudo, o RE 776.594 (Tema nº 919/STF) e o RE 1288634 (Tema nº 1172/STF), os quais serão analisados de forma pormenorizada na sequência.

4.2.1 RE 776.594 e a definição do Tema 919/STF

No RE 776.594, *Leading Case* do Tema 919/STF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli se discute a possibilidade de os municípios instituírem taxa de fiscalização e de licença, pelo exercício do poder de polícia, para a instalação de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz, atividades inerentes ao setor de telecomunicações, cuja competência legislativa e para a exploração é exclusiva da União, à luz dos arts. 5º, II, 22, IV, 30, I, II, III e VIII, 145, II, e 150, I, II e IV, todos da CF.

O recurso extraordinário foi interposto pela empresa Tim Celular S/A, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que concluiu pela exigência da taxa municipal de fiscalização de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. A discussão baseou-se na já noticiada possibilidade de os municípios instituírem taxa de fiscalização e a competência da União para legislar sobre matéria de telecomunicação e para explorar, direta ou indiretamente, os serviços de telecomunicação. Sendo definida sua inconstitucionalidade:

Tema 919/STF: A instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz é de competência

²⁶⁹ Para maiores informações consulte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Programa Corte Aberta:** sobre o programa. Brasília: STF, c2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/corteaberta/>. Acesso em: 15 mar. 2024.

privativa da União, nos termos do art. 22, IV, da Constituição Federal, não competindo aos Municípios instituir referida taxa.²⁷⁰

Quanto ao mérito era o que se pretendia explorar, em relação à modulação de efeitos dessa decisão, sua proposta foi formulada pelo Relator Ministro Dias Toffoli, considerando alguns argumentos que se pretende ressaltar.

O Ministro destacou que o dispositivo em análise começou a produzir efeitos em 2007 e que, portanto, há quinze anos a exação teria sido cobrada pelo Ente, com presunção de constitucionalidade. Que nesse período, diversas tributações ocorreram com base no normativo, gerando recursos que, provavelmente já foram utilizados pela Administração pública, tendo em vista o interesse público envolvido. Nos termos do relator:

A lei local, como se vê, começou a produzir efeitos em 2007. Há quinze anos, portanto, é cobrada, com presunção de constitucionalidade, a Taxa de Fiscalização de Licença para Funcionamento das Torres e Antenas de Transmissão e Recepção de Dados e Voz pelo Município de Estrela d'Oeste. Nessa toada, diversas tributações já ocorreram com base nesse diploma, gerando receitas para o município consideradas legítimas até o presente julgamento. E, muito provavelmente, os produtos da arrecadação dessas tributações já foram gastos pela municipalidade, considerando o interesse público, ou, ao menos, estão na proximidade de serem gastos. Nessa toada, diversas tributações já ocorreram com base nesse diploma, gerando receitas para o município consideradas legítimas até o presente julgamento. E, muito provavelmente, os produtos da arrecadação dessas tributações já foram gastos pela municipalidade, considerando o interesse público, ou, ao menos, estão na proximidade de serem gastos.²⁷¹

Ainda, argumentou no sentido de que os efeitos retroativos advindos da declaração de inconstitucionalidade gerariam um grande passivo para o Município, fato que ocasionaria impacto em seu orçamento e em suas finanças. Afirmou que, considerando os interesses do Ente Tributante e das empresas, propôs a modulação

²⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 919**. Competência tributária municipal para a instituição de taxas de fiscalização em atividades inerentes ao setor de telecomunicações, cuja competência legislativa e para a exploração é exclusiva da União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4476373&numeroProcesso=776594&classeProcesso=RE&numeroTema=919>. Acesso em: 22 mar. 2024.

²⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 776.594 / SP**. Recurso extraordinário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Taxa municipal. Torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. Fiscalização do funcionamento das estações. Impossibilidade. Fiscalização do uso e da ocupação do solo por tais torres e antenas. Possibilidade. Necessidade de observância das competências da União, como aquelas para legislar privativamente sobre telecomunicações, fiscalizar os serviços de [...]. Tribunal Pleno. Relator Min. Dias Toffoli. Julgamento em 05 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4476373> Acesso em: 05 ago. 2024.

de efeitos, com efeitos *ex nunc*, da data de publicação da ata de julgamento de mérito, ressaltando as ações ajuizadas até a mesma data.

Ao final, afirmou que em sede de controle concentrado, o STF já modulou declaração de inconstitucionalidade de taxa, citando o decidido na ADI 3.775/RS. Em seus termos:

Levando em conta os interesses da municipalidade e das empresas que ficaram sujeitas a tal tributação, proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 2.344/06 do Município de Estrela D'Oeste, estabelecendo que a decisão produza efeitos a partir da data da publicação da ata de julgamento do mérito.
Ficam ressaltadas as ações ajuizadas até a mesma data.
Ressalto haver precedente no qual o Tribunal Pleno modulou os efeitos de decisão na qual houve o reconhecimento da inconstitucionalidade de taxa decorrente de suposta atividade fiscalizatória e com vícios em seu aspecto quantitativo, considerando o longo período de vigência da tributação. Nesse sentido: ADI nº 3.775/RSED, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 13/8/20.²⁷²

A ADI 3.775/RS citada pelo relator na proposta de modulação, teve seu acórdão da modulação publicado em 13 de agosto de 2020, naquela ação, o Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta de inconstitucionalidade, em relação à norma constante no item 9 da tabela IV da Lei Estadual nº 8.109/1985, do Estado do Rio Grande do Sul. A lei estipulava que o valor de taxa cobrada pelo Estado pela prestação de serviço público de alteração de registro e expedição de certificado de veículo automotor, com base no tipo, na potência e o ano de fabricação veículo.

Em suma, o Tribunal entendeu que “a fixação do valor da taxa não pode se basear unicamente em elementos estranhos ao serviço prestado, afetos à condição da pessoa ou aos bens isoladamente considerados”. Em 20 de abril de 2020, o Tribunal, por unanimidade, julgou procedente o pedido na ação direta para declarar a inconstitucionalidade da norma, sem, contudo, adentrar nos efeitos desta decisão, tampouco em eventual modulação temporal de efeitos. A ata de julgamento do mérito foi publicada em 20 de maio de 2020.²⁷³

²⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.775 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade. Item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da constituição da república. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em: 20 maio 2024.

²⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.775 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade. Item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula

Em 27 de maio de 2020, foram opostos embargos de declaração, postulando a modulação de efeitos da decisão. Ao analisar os embargos de declaração opostos, a Ministra entendeu estarem presentes as razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social. Citou precedentes da Corte que admitiram a oposição de embargos de declaração para a modulação de efeitos da decisão.

Em suas razões citou o longo período em que a lei esteve em vigor, de modo que a retroatividade da declaração de sua inconstitucionalidade resultaria na desoneração de serviços prestados, o que conduziria à devolução dos valores aos contribuintes, violando assim, o princípio do não-enriquecimento sem causa e ainda, agravaria a situação precária do Estado. Nas palavras do Ministro:

5. A lei declarada inconstitucional produziu efeitos por mais de duas décadas, com base nela tendo-se expedido milhões de certificados de transferência e registro de veículos com presunção de constitucionalidade da norma. Nesse cenário, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos (*ex tunc*) importaria na desoneração de serviços efetivamente prestados ao contribuinte, observada a natureza sinalagmática da taxa.

Como ponderou o embargante, a retroação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade afrontaria “o princípio do não-enriquecimento sem causa, porquanto o ente público estaria obrigado a ressarcir o pagamento de um serviço por ele já prestado, sem que para isso tenha sido remunerado com qualquer espécie de contraprestação do particular”.

6. Demonstrou-se nos presentes embargos poder se suscitar eventual necessidade de devolução dos valores recolhidos por longo período de tempo, o que importaria em inegável agravamento da precária situação fiscal do Estado, a ser indiscriminadamente suportado por cidadãos que sequer se utilizaram do serviço, então executado na forma da lei. No mesmo sentido pleiteado aqui decidiu este Supremo Tribunal, por exemplo, nos seguintes precedentes.²⁷⁴

O Ministro Marco Aurélio divergiu do Relator, em seus termos a modulação privilegia uma inconstitucionalidade útil, baseada na demora do judiciário em analisar as ações em controle de constitucionalidade. Cabe destacar que a ação direta de inconstitucionalidade em tela foi ajuizada em 14 de agosto de 2006, ou seja, demorou aproximadamente 14 anos para ter seu mérito analisado pelo STF.

ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da constituição da república. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em: 20 maio 2024.

²⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.775 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade. Item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da constituição da república. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em: 20 maio 2024.

Eis a denominada inconstitucionalidade útil. Praticamente aposta-se na morosidade da Justiça. Proclamado o conflito da norma com a Lei Maior, mitiga-se esta sob o ângulo da higidez, como se não estivesse em vigor até então, e assenta-se, como termo inicial do surgimento de efeitos da constatação data alusiva à sessão de julgamento. Divirjo da Relatora, no que projeta a eficácia do pronunciamento referente à incompatibilidade com a Constituição Federal.²⁷⁵

Seria possível cogitar-se que a demora na prestação jurisdicional acarretou a situação em tela, de modo que poderia ter sido evitado o recolhimento das referidas taxas por tanto tempo, justamente o tempo que foi utilizado pelo Ministro Relator para manter a cobrança inconstitucional perpetrada pelo Estado, seria a morosidade da jurisdição constitucional um dos grandes problemas da modulação de efeitos? No caso da ADI 3775, poderia ter evitado o acúmulo dos prejuízos suportados pelos contribuintes nesse longo período.

Ao final, o Tribunal, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio, acolheu os embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Sul, conferindo eficácia *ex nunc* aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma em análise, a contar de 17 abril de 2020, data em que concluído o julgamento de mérito.

Voltando a análise do Tema 919, na ocasião do julgamento, o Ministro Edson Fachin apresentou divergência quanto à referida proposta de modulação, nos termos do Ministro Edson Fachin:

Com vênias de estilo, divirjo do Ilustre Relator quanto a modulação, haja vista que eventual modulação promoveria resultados fáticos considerados incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, visto que haveria a convalidação de cobranças inconstitucionais, portanto, nulas. Da mesma forma, o interesse orçamentário também não corresponde ao interesse público. A perda de arrecadação não é argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais dos contribuintes, sejam mantidos. É vedado aos entes federativos valerem-se de uma inconstitucionalidade útil e imputarem aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram arrecadados em descompasso com as regras de competência da Constituição Federal. A técnica de modulação de eficácia temporal da decisão não foi concebida para para garantir o equilíbrio orçamentário à revelia da Constituição, e o que mais atentatório: às custas dos contribuintes.

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.775 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade. Item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da constituição da república. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em: 20 maio 2024.

Por todo o exposto, acompanho com ressalvas do Relator.²⁷⁶

Nesse caso, novamente o Ministro Edson Fachin ressalta sua convicção no sentido de que os argumentos orçamentários não são argumentos hábeis a gerar a aplicação da modulação de efeitos. A modulação deve ser usada para garantir a efetivação dos direitos fundamentais, não o equilíbrio orçamentário dos entes tributantes.

Em conclusão, o Tribunal, por unanimidade, apreciando o Tema 919 deu provimento ao recurso extraordinário fixando a tese relativa ao Tema 919 e modulando seus efeitos nos termos do voto do Relator, a fim de que a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 2.344/2006 do Município de Estrela d'Oeste, tenha efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito, ocorrida em 09 de dezembro de 2022, ressalvadas as ações ajuizadas até a referida data, com ressalvas quanto à modulação pelo Ministro Edson Fachin.

4.2.2. RE 1288634 e a definição do Tema 1172/STF

No RE 1288634, *Leading Case* do Tema 1172, cujo relato era o Ministro Gilmar Mendes, se discutia, à luz do artigo 158, IV, da Constituição Federal, o cálculo da quota pertencente aos municípios sobre o produto da arrecadação do ICMS, considerando a competência conferida aos Estados para promover programas de incentivo fiscal e o modo pelo qual referidos benefícios são implantados, haja vista a existência de controvérsia sobre a aplicabilidade dos entendimentos firmados por esta Corte no Tema 42 (RE 572.762).

O cerne da questão foi baseado em verificar qual a tese a ser aplicada ao caso: o mérito fixado no Tema 42 ou aquele firmado no Tema 653, ambos na sistemática da repercussão geral. O Tema 42 estabelecia que “a retenção da parcela do ICMS constitucionalmente devida aos municípios, a pretexto de concessão de incentivos fiscais, configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 776.594 / SP**. Recurso extraordinário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Taxa municipal. Torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. Fiscalização do funcionamento das estações. Impossibilidade. Fiscalização do uso e da ocupação do solo por tais torres e antenas. Possibilidade. Necessidade de observância das competências da União, como aquelas para legislar privativamente sobre telecomunicações, fiscalizar os serviços de [...]. Tribunal Pleno. Relator Min. Dias Toffoli. Julgamento em 05 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4476373>. Acesso em: 05 ago. 2024

repartição de receitas tributárias” e foi julgado em 18 de junho de 2008.²⁷⁷ O Tribunal, por maioria, negou seguimento ao recurso extraordinário interposto pelo Município de Edealina e fixou a tese do Tema 1172:

Os programas de diferimento ou postergação de pagamento de ICMS - a exemplo do FOMENTAR e do PRODUZIR, do Estado de Goiás - não violam o sistema constitucional de repartição de receitas tributárias previsto no art. 158, IV, da Constituição Federal, desde que seja preservado o repasse da parcela pertencente aos Municípios quando do efetivo ingresso do tributo nos cofres públicos estaduais.²⁷⁸

Novamente, aqui não se pretende aprofundar o mérito da controvérsia que originou a decisão modulada, mas sim, os argumentos utilizados pelo STF para a utilização do instituto. Nesse ponto, após a fixação do referido tema em 18 de dezembro de 2022, e publicação da ata do julgamento em 10 de janeiro de 2023, foram opostos embargos de declaração pelo Município de Edealina, para fins de ser estabelecida a modulação dos efeitos da decisão.

Entre os argumentos defendidos pelo Município estava a necessidade de “modulação da alteração de entendimento no intuito de preservar o interesse social e a segurança jurídica”, vez que, “com o julgamento do Tema 1172 este STF veio a alterar sua jurisprudência até então predominante para passar aplicar o Tema 653-RE, mais favorável ao Estado de Goiás”.²⁷⁹

Em 14 de junho de 2023, os embargos de declaração foram analisados pela Corte. Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes destacou que antes da fixação do tema 1172, o STF já havia julgado favoravelmente, muitas ações com aplicação do

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

²⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

Tema 42, citando em suas razões diversos julgados, ao longo de 2 anos de atividade da Corte.

Considerando a notória superação de precedente realizada pela Corte no Julgamento do Tema 1172, o Ministro relator entendeu pela aplicação do disposto no art. 927, § 3º do Código de Processo Civil, já abordado nos capítulos iniciais, o qual estabelece que, em casos de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores, pode ser realizada a modulação dos efeitos advindo dessa alteração, em observância ao interesse social e à segurança jurídica.

Nessa perspectiva, o Relator entendeu que os efeitos dessa decisão precisariam ser modulados para atender ao interesse social e, assim, garantir a segurança jurídica, tendo em vista, os impactos econômicos advindos dessa superação de precedentes para as partes envolvidas. Em suas razões, citou os valores envolvidos na temática, analisando o cenário da situação posta, em suas palavras:

Nessa senda, o embargante menciona, a título de exemplo, o caso do Município de Doverlândia, que propôs ação de cobrança contra o Estado de Goiás, em 26/05/2010, no valor de R\$ 5.179.486,24 (cinco milhões, cento e setenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e vinte e quatro centavos). Segundo aduz o recorrente, após o trânsito em julgado dessa ação e ainda na pendência de recebimento da quantia pretendida, o referido município “agora está sendo alvo de ação rescisória do mesmo Estado de Goiás sob o protocolo n. 5020316-48.2023.8.09.0023, com um valor da ação no equivalente a R\$ 14.354.668,49 (quatorze milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e oito reais e quarenta e nove centavos), o que pode vir a gerar uma condenação em honorários sucumbenciais no importe de até 8% (art. 85, § 3º, inc. III, CPC), a qual equivaleria ao quantum de R\$ 1.148.373,47 (um milhão, cento e quarenta e oito mil, trezentos e setenta e três reais e quarenta e sete centavos)” (eDOC 121, p. 12).

Também é citado o caso do Município de Senador Canedo, autor de ação de cobrança ajuizada contra o Estado de Goiás, em 11/08/2008, no valor de R\$ 6.455.115,47 (seis milhões, quatrocentos e cinquenta e cinco mil, cento e quinze reais e quarenta e sete centavos). Essa municipalidade, segundo alega a embargante, também é alvo de ação rescisória, cuja quantia discutida perfaz R\$ 23.271.218,72 (vinte e três milhões, duzentos e setenta e um mil, duzentos e dezoito reais e setenta e dois centavos).

Feitas essas considerações, entendo que os efeitos da decisão embargada devem ser modulados para atender ao excepcional interesse social e garantir a segurança jurídica, salvaguardando, assim, os repasses já realizados às Municipalidades do Estado de Goiás com base na antiga orientação jurisprudencial sobre o tema.²⁸⁰

²⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Diante desses argumentos, acolheu os embargos de declaração para modular os efeitos da decisão para preservar os valores já repassados aos Municípios até a data de publicação da ata do julgamento do mérito

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, acolheu em parte os embargos de declaração apenas para, modulando os efeitos da decisão, preservar os valores já repassados, ainda que antecipadamente, pelo Estado de Goiás aos Municípios, com base na regra do art. 158, IV, da Constituição Federal, até a data de publicação da ata do julgamento do mérito do presente apelo extraordinário, ficando preservados, da mesma forma, os valores que os Municípios ainda deverão receber por meio das ações judiciais, que transitaram em julgado, na fase de conhecimento, até a data de publicação da ata de julgamento do mérito deste recurso. Tudo nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 26.5.2023 a 2.6.2023.²⁸¹

Verifica-se ser o caso de superação de precedente em que foi utilizada a hipótese de modulação prevista no art. 927, § 3º do Código de Processo Civil. Ainda que não se trate da modulação estabelecida no art. 27 da Lei nº 9.9868/99, como já citado em tópicos anteriores, suas hipóteses autorizadoras são as mesmas: segurança jurídica e excepcional interesse social.

4.2.3 Síntese dos dados obtidos

Nos mesmos moldes da síntese realizada em relação aos casos analisados em controle concentrado, nesse capítulo serão esquematizados os resultados obtidos em controle difuso. Quanto à utilização dos requisitos do art. 27 e a utilização dos argumentos financeiros/orçamentários, os dados podem ser sintetizados da seguinte forma:

(ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

²⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

Quadro 5 - Síntese dos dados obtidos III

Processo	Citado o art. 27 ou 927 do CPC?	Quais requisitos?	Utilizado argumento financeiro/orçamentário?
RE 776.594	Não	Não	Direta e indiretamente por meio da aplicação do entendimento na ADI 3775
RE 1288634	Sim	Art. 927, § 3º do CPC	Diretamente

Fonte: elaborado pela autora.

No RE 776.594 não houve utilização do art. 27 ou do art. 927 do CPC, já no RE 1288634, foi utilizado o disposto no art. 927, § 3º do CPC, tendo em vista que restou reconhecida a alteração de entendimento firmado pela Corte.

Em relação à utilização de argumentos financeiros ou orçamentários, nos RE 776.594 houve a utilização desses argumentos de forma direta nos fundamentos da própria decisão, bem como de forma indireta, em decorrência da aplicação do entendimento firmado na ADI 3775. Já no RE 1288634, a utilização desses argumentos foi realizada de forma direta, conforme se depreende da leitura das razões de decidir da relatora.

Quanto à espécie de modulação realizada, em ambos foram atribuídos efeitos *ex nunc* a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito. No caso do RE nº 776.594, foram realizadas ressalvas para as ações ajuizadas até a mesma data e no RE nº 128863, para o fim de preservar os valores já repassados, e os valores que ainda seriam recebidos por meio de ações judiciais, que transitaram em julgado. Informações que igualmente foram condensadas no Quadro 6.

Quadro 6 - Síntese dos dados obtidos IV

Processo	Quais a espécie de modulação?	Alguma ressalva?
RE 776.594	<i>Ex nunc</i> , da data de publicação da ata de julgamento de mérito	Ações ajuizadas até a data de publicação da ata de julgamento de mérito
RE 1288634	<i>Ex nunc</i> , da data de publicação da ata de julgamento do mérito deste recurso	Preservar os valores já repassados, ainda que antecipadamente, e os valores que os Municípios ainda deverão receber por meio das ações judiciais, que transitaram em julgado, na fase de conhecimento data de publicação da ata de julgamento do mérito deste recurso

Fonte: elaborado pela autora.

Em relação à argumentação utilizada para embasar essas decisões em controle difuso de constitucionalidade, novamente, destaca-se a utilização de argumentos financeiros/orçamentários como fundamentos determinantes para a

ocorrência da modulação, tendo em vista que nos dois casos, foram expressamente utilizados nos fundamentos dessas decisões.

Em relação às espécies, em ambas, verifica-se a atribuição de efeitos *ex nunc* a partir da data de publicação da ata de julgamento, o que permite constatar, que há uma certa tendência da Corte em utilizar esse modelo de decisão e com base nessa data parâmetro.

Por fim, em relação às ressalvas das ações ajuizadas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, reprisa-se a crítica formulada na síntese conclusiva do controle concentrado, em relação ao tratamento desigual decorrente dessa exceção, tendo em vista critérios concorrenciais entre contribuintes com a mesma situação jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa tratou de abordar o tema envolvendo a declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária e a observância dos limites à modulação de efeitos no Brasil, a partir das decisões proferidas entre os anos de 2022 e junho de 2024. Propondo-se a investigar se os limites para a modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade, envolvendo matéria tributária, foram observados pelo STF em seus julgamentos proferidos entre 2022 e junho de 2024.

Para tanto, o objetivo específico foi identificar, a partir das referidas decisões, se os argumentos utilizados, os marcos temporais e as ressalvas estabelecidas nessas modulações, atendiam aos limites constitucionais ou se extravasam essas balizas, partindo-se da premissa de que a finalidade última do controle de constitucionalidade é a máxima manifestação da Supremacia da Constituição Federal e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais.

De início, para que fosse possível aprofundar o tema relacionado ao controle de constitucionalidade e os limites temporais das decisões proferidas nessa jurisdição, foram construídas algumas compreensões inaugurais, entre elas, discorreu-se sobre a supremacia da Constituição. Nesse propósito, foram destacados os sentidos formal e material das constituições, como núcleo central do próprio conceito de Estado e seus fundamentos basilares.

Destacou-se que, em sentido formal, a Constituição é norma escrita, base para os demais dispositivos legais inseridos no ordenamento jurídico, é norma que regula a forma de criação das demais normas, razão pela qual a norma constitucional deve ser observada como fundamento de validade das demais normas. Em complemento, foi ressaltado a existência de um outro sentido para a constituição, denominado de material, nessa acepção, o termo constituição seria mais abrangente, fundamentado em princípio irrenunciáveis e que permanecem firmes, porquanto, são o núcleo de valores do próprio ordenamento instituído.

Foi visto que esses valores são o fundamento da própria Constituição Democrática, pois o exercício da democracia se perfectibiliza não apenas com a edição de procedimentos formais descritos em lei, como também, por meio do constante respeito aos princípios elegidos como irrenunciáveis, os quais constituem o núcleo essencial e inviolável de uma Constituição Democrática.

Foi também estabelecido que prezar pela supremacia da Constituição não representa apenas zelar pela sua compatibilidade da Carta Magna perante as demais normas infraconstitucionais, há também, a necessidade de conferir-lhe maior efetividade possível, sobretudo em relação aos direitos fundamentais estabelecidos aos cidadãos. Como visto, os direitos fundamentais devem ser entendidos como os direitos relativos aos indivíduos dispostos na Constituição, tanto escritos, em uma concepção formal como implícitos, em uma visão material.

Verificou-se que a máxima concretização dos direitos fundamentais é tarefa permanente do Estado, em decorrência do caráter fundamental da própria Constituição, como fundamento de validade de todos os atos praticados pelo Estado. Especificamente em relação ao Poder Judiciário, este é vinculado aos direitos fundamentais de forma negativa e positiva, de forma negativa no sentido de limitar o conteúdo e os sentidos dos direitos fundamentais, como limites aos órgãos do Poder Público, e em sentido positivo, tendo em vista sua obrigação de dizer o direito aplicável ao caso, visando garantir a maior eficácia possível dos direitos fundamentais.

Foi abordado que no Estado Democrático de Direito a lei é um instrumento de ação do Estado, um método para garantir a efetivação dos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente. No Brasil, o Estado Democrático de Direito tem como fundamentos essenciais a soberania, a cidadania, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e a dignidade da pessoa humana. Igualmente, existe um rol de direitos e garantias fundamentais estabelecido no art. 5º, bem como dispositivos esparsos no texto constitucional e os direitos fundamentais existentes em toda a Constituição, a exemplo dos tratados internacionais sobre direitos humanos.

Referiu-se que, no que se relaciona à matéria tributária, o Brasil é um país que constitucionalizou o direito tributário, tendo em vista que o Sistema Tributário Nacional brasileiro ganhou verdadeiro destaque, estabelecendo as linhas gerais dos tributos, a competência dos entes Públicos para a instituição desses e as limitações ao poder de tributar. Por esta razão, Estado de Direito e a legalidade na tributação estão intimamente ligados, as disposições tributárias incluídas no texto constitucional garantem limites ao poder de tributar, o que o faz por meio do estabelecimento das competências tributárias, sem perder de vista os demais direitos e garantias constitucionais aplicáveis à espécie.

Nessa linha, constatou-se que a supremacia da Constituição se perfectibiliza, não apenas na aferição da compatibilidade formal das normas infraconstitucionais, com a Magna Carta, como também, na garantia da máxima efetividade dos direitos fundamentais. Dentro dessa cartela de direitos fundamentais os preceitos relacionados à matéria tributária, revestem-se da necessidade de proteção e efetividade, a ser observada pelo Poder Judiciário, no desempenho de suas atividades de Guardião da Constituição.

Na sequência, foi analisado o controle repressivo de constitucionalidade, assumido pelo Judiciário, cujas origens remontam o sistema estadunidense, mais precisamente na decisão do caso *Marbury vs. Madison*. A decisão de Marshall validou o raciocínio de que a lei contrária à Constituição é nula e que, como incumbe ao Judiciário interpretar as leis nos casos em que analisa. Essa possibilidade de julgar a inconstitucionalidade de uma lei, deixando de aplicá-la ao caso concreto, deu início ao denominado controle difuso de constitucionalidade.

Em paralelo ao sistema difuso, foi discorrido acerca do sistema concentrado de constitucionalidade, restrito a uma única Corte Especial, responsável pelo julgamento da constitucionalidade das leis, de forma centralizada. Esse modelo tem suas origens no sistema austríaco, e tem como principal autor relacionado, Hans Kelsen.

Foi visto que o sistema adotado pelo Brasil incorporou elementos de ambos os sistemas, sendo denominado de sistema misto. Desta forma, as decisões proferidas em controle de constitucionalidade são proferidas, em última análise, pelo STF, no julgamento das ações em controle concentrado de constitucionalidade e, em última análise, nas ações em controle difuso, por meio de recurso extraordinário.

Para investigar os efeitos temporais das decisões proferidas nessa dúplici função do STF, foram estabelecidas duas linhas de estudos possíveis, a que entende que a decisão proferida em controle de constitucionalidade é declaratória e outra que seria constitutiva. Na linha de decisão constitutiva de inconstitucionalidade, a lei seria anulável, fato que acarretaria a atribuição de efeitos *ex nunc* (para o momento da decisão), pensamento defendido por Hans Kelsen. Já a linha doutrinária que sustenta a função declaratória dessas decisões, afirma que a lei é nula desde o seu nascedouro, e, portanto, teria efeitos *ex tunc*, ou seja, retroagiria até o momento da publicação da lei ou ato normativo, linha de entendimento que, conforme a doutrina utilizada na pesquisa, foi adotada no Brasil.

Contudo, foi possível identificar a mitigação desses efeitos, em determinados casos em que o STF entende pela necessidade de flexibilizar o dogma dos efeitos *ex tunc* de sua declaração, determinando a produção de efeitos *ex nunc* ou em outro prazo futuro a ser definido. Técnica denominada de modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade.

Constatou-se que a flexibilização da regra de nulidade da lei inconstitucional já foi objeto de inúmeros julgamentos pelo STF, em casos nos quais houve a necessidade de ressalvar algumas situações nas quais a retroação dos efeitos da decisão ocasionaria consequências mais gravosas para as partes envolvidas, e conseqüentemente, para os preceitos constitucionais.

Ainda, foi apontada a instituição da Lei nº 9.868/99, dispondo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF. Especificamente em relação à modulação de efeitos das decisões, estabelecendo expressamente em seu art. 27 a possibilidade de atribuição de efeitos diversos às declarações de inconstitucionalidade.

Observou-se que referido dispositivo inaugurou, em termos normativos, a possibilidade de, em casos de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o STF, restringir ou decidir sobre os efeitos de suas decisões, podendo estabelecer efeitos da data do julgamento ou de outro evento futuro. Foi estabelecido, ainda, que a modulação temporal de efeitos se caracteriza como uma possibilidade de exceção à regra da nulidade retroativa das decisões de inconstitucionalidade, possibilitando ao julgador reduzir os efeitos retroativos de suas decisões para o momento atual, ou algum prazo futuro, nos casos em que a automática retroação dos efeitos da norma resultaria em situação ainda mais gravosa em relação aos ditames constitucionais.

Na sequência, em termos de direito comparado, foram abordados os efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade, nos Estados Unidos e em outros países da Europa Continental: Portugal, Alemanha, Espanha e Bélgica, com maior ênfase para a matéria envolvendo direito tributário. Oportunidade na qual foi possível observar que nesses países, as decisões em controle de constitucionalidade, em regra, possuem efeitos retroativos à data da edição do instrumento normativo impugnado. Em um dos países (Portugal), esses efeitos estão expressamente previstos na Constituição e nos outros, são presumidos em razão da adoção do dogma

da supremacia constitucional. Ainda, verificou-se em todos eles a possibilidade de mitigação desses efeitos, em Portugal, as hipóteses autorizadoras estão previstas na Constituição, nos demais, decorrem da própria atividade jurisdicional da Corte que as analisa.

Relativamente à modulação de efeitos temporais no Brasil, das decisões em controle de constitucionalidade, quando a aplicação do instituto está relacionada à matéria tributária, verificou a essa necessidade da preservação da supremacia constitucional e de seus preceitos fundamentais. Um dos limites trazidos pela doutrina é a necessidade de fundamentação qualificada dos argumentos que embasaram a aplicação das hipóteses previstas no art. 27 da Lei 9.868/99, segurança jurídica e excepcional interesse social.

Foi visto, que a conceituação dessas duas hipóteses exige que sua interpretação seja realizada de forma técnica, afastadas a subjetividade ou arbitrariedade do julgador, incompatíveis com um Estado Democrático de Direito. Afirmou-se que qualquer prejuízo em relação aos direitos que a Constituição designe como fundamentais, não encontra legitimidade na faculdade do dispositivo.

A segurança jurídica, nesta perspectiva, foi relacionada com as expectativas criadas pelos indivíduos quanto às normas vigentes, quanto ao conhecimento do direito aplicável aos fatos por eles praticados, tendo como núcleo conceitual a necessidade de um sistema jurídico que reconheça a importância da previsibilidade nas relações.

Já em relação ao excepcional interesse social, encontrou-se seu fundamento na necessidade de preservação de um estado menos ofensivo à Constituição, do que o estado decorrente da nulidade da norma. Foi destacada a utilização da expressão excepcional, como indicação de sua aplicação somente em casos especiais, no quais exista essa necessidade de preservação de determinados atos jurídicos.

Foi considerado, ainda, que a utilização da modulação de efeitos de uma decisão carece de uma sólida fundamentação, devidamente alicerçada na promoção de direitos fundamentais. Igualmente, definiu-se que o uso do argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico na tomada de decisões judiciais, não é unânime na doutrina, a maioria dos autores estudados, considerando especificamente a modulação aplicada ao direito tributário, entende pela possibilidade de sua

aplicação, desde que utilizado de forma secundária aos argumentos jurídicos envolvidos.

Nessa linha, viu-se que o argumento de que a modulação de efeitos deve ser realizada por razões de excepcional interesse social, baseada unicamente nos efeitos financeiros da decisão, não encontraria validade pelo motivo de que puramente consequencialista. Ressaltou-se que, por vezes, esses argumentos são fundamentados em eventuais prejuízos financeiros/orçamentários que serão suportados pelos Entes Tributantes.

Foi apontado que, ainda que a arrecadação seja a base para a realização de direitos fundamentais, a adoção de comportamentos contrários às suas próprias regras incentiva a produção de regras inconstitucionais. O texto constitucional necessariamente traz consigo as regras que delimitam a atividade do Estado, com a finalidade de obtenção de recursos financeiros.

Esse poder de intervir no patrimônio dos cidadãos está estabelecido na Constituição, exaustivamente, delimitando a atuação dos Poder Estatal nessas atribuições, a exemplo da legalidade, igualdade, não-confisco, irretroatividade da lei, anterioridade, capacidade contributiva, entre outros. Ainda que os elementos autorizadores da modulação de efeitos possam ser considerados elementos sujeitos a uma interpretação mais ampla, o que não é uma unanimidade entre os autores abordados, esses elementos possuem significações mínimas, extraídas a partir da análise do texto constitucional, não podendo ser utilizados como uma espécie de salvaguarda para que prevaleçam interesses que não os estabelecidos pela Constituição.

Nesse ponto, há uma certa convergência entre os autores estudados quanto à insuficiência de tais argumentos como base para a ocorrência da modulação de efeitos em matéria tributária, considerando que não seriam argumento jurídicos propriamente ditos, tampouco suficientes, por si só, para embasar um enfraquecimento da supremacia constitucional e, conseqüentemente, dos direitos fundamentais envolvidos.

Assim, foi salientado que os limites estabelecidos na pesquisa, baseiam-se na concepção de que a modulação dos efeitos das decisões não pode servir como meio que possibilite a delimitação arbitrária dos efeitos das decisões em controle de constitucionalidade, tendo em vista que a verificação de seus critérios autorizadores

está limitada às correntes hermenêuticas e, acima de tudo, a necessidade de garantir a efetiva proteção dos direitos e garantias fundamentais dos jurisdicionados.

Ainda, os argumentos jurídicos para a realização da modulação de efeitos, devem ser avaliados em uma perspectiva constitucional e, em favor dos direitos fundamentais dos contribuintes, e não na mera menção às consequências financeiras da decisão. Nessa compreensão, a jurisdição constitucional deve concentrar-se na efetiva tutela dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos/contribuintes, na preservação dos limites ao poder de tributar, os quais são caracterizados pela observância à legalidade, à igualdade, à anterioridade, ao não-confisco entre outros limitações estabelecidas no texto constitucional. Esses aspectos, não podem estar presentes apenas na aferição da inconstitucionalidade ou não da lei ou do ato administrativo em análise, mas também, devem ser preservados na atribuição dos efeitos dessas decisões.

O segundo ponto em relação aos limites constitucionais à modulação de efeitos que foi delimitado, relaciona-se com os marcos temporais estabelecidos pelos julgadores no estabelecimento da modulação de efeitos, sobretudo nos casos em que são estabelecidos efeitos para o futuro. Foi visto que o STF pode estabelecer outro prazo para o início da produção de efeitos de sua decisão, podendo ser atribuído prazo para o futuro (*pro futuro*). Situação que ocasionaria violação à legalidade, tendo em vista a manutenção de imposição tributária, sem lei constitucionalmente adequada que a fundamente. Assim como, violação à própria competência tributária para instituir tributos, que não foi outorgada pela Constituição ao Poder Judiciário, a fim de que suas decisões pudessem suprimir a ausência de uma lei em sentido estrito.

Outra situação destacada foi relacionada às ressalvas realizadas quanto à aplicação da modulação de efeitos em determinados casos, por vezes, os STF entende ser necessário resguardar da modulação de efeitos, alguns contribuintes que possuíam ações judiciais em tramitação nas quais o contribuinte discute o tributo em questão. Nessas ressalvas, a Corte afasta a modulação dos efeitos para determinadas situações, de modo que para aqueles que se enquadrem nos fatos descritos na reserva modulatória, a decisão terá efeitos diversos dos demais contribuintes. Prática que, igualmente, violaria preceito inconstitucional, esse baseado na necessidade de um tratamento igualitário entre contribuintes em igualdade de situações.

De tudo o que foi explorado, foi possível constatar que a modulação de efeitos em matéria tributária - tanto em relação aos fundamentos autorizadores, quanto em relação à fixação de seus marcos temporais e no estabelecimento de ressalvas - deve resultar na máxima preservação dos direitos fundamentais, esses consubstanciados nas limitações ao poder de tributar e no respeito à estrita legalidade, a igualdade, entre outros preceitos constitucionais, de modo que, uma decisão que privilegia outros interesses que não os definidos transborda seus limites constitucionais.

Finalizado o estabelecimento das premissas necessárias, foram analisados os resultados obtidos quanto às ações que tiveram seu mérito julgado e transitado em julgado, a partir do ano de 2022 até junho de 2024, nos quais houve a modulação de efeitos pelo STF. Com a utilização dos filtros supramencionados foram apurados os julgamentos de 69 ações diretas de inconstitucionalidades, cadastradas como do ramo do direito tributário, com decisão final proferida a partir de 2022. Dessas 69 ações, 39 foram julgadas improcedentes ou extintas, e as outras 30 ações foram julgadas procedentes. Das 30 procedentes, 12 não foram moduladas e 18 obtiveram decisão de modulação de seus efeitos.

Entre os 18 casos encontrados as ADIs 6833, 6834 e 6835, embora não impugnassem os mesmos dispositivos legais, tendo em vista que cada uma delas tratava da legislação de um Estado específico, seu mérito versava sobre idêntica questão jurídica, relacionada à cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), no exterior. Identidade de fundamentos de mérito e do estabelecimento dos marcos temporais para a modulação de efeitos, também foi observada nos julgamentos das ADIs 7117, 7118, 7119, 7120, 7121, 7122, 7124, 7125, 7127, 7128, 7130, 7131, 7132, nas quais se discutia a aplicação do princípio da seletividade do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) cobrados pelos Estados sobre a energia elétrica e serviços de telecomunicações.

Ainda, foram identificados outros dois casos individuais, a ADI 6145, na qual se discutiu a cobrança de taxa para a admissibilidade de recurso administrativo no Estado do Ceará, e por fim, a ADI 6701, cujo objeto é a inconstitucionalidade da legislação que determinava a transferência de depósitos judiciais do Estado do Espírito Santo.

Em 9 dos casos analisados os requisitos autorizadores foram citados, ainda que não de forma exaustivamente fundamentada. Em 7 desses casos, ambos os requisitos foram utilizados, sem distinção entre eles. Em 2 dos 9 casos, houve utilização específica do requisito segurança jurídica. Por fim, nos outros 8 casos, não houve menção aos requisitos autorizadores do art. 27 da Lei 9.868/99, considerando que a fundamentação foi baseada em outros argumentos.

Em relação à utilização de argumentos financeiros/orçamentários, em todos os casos os argumentos relativos ao impacto da decisão para a arrecadação do ente tributante foram considerados, de forma direta, com expressa menção na fundamentação, ou indiretamente, por meio da aplicação de precedente estabelecido em controle difuso, no qual houve a utilização desses argumentos como base para a modulação dos efeitos.

Outra classificação que foi sintetizada a partir da análise de casos realizada, relacionou-se quanto à espécie de modulação utilizada pelo STF, em 3 casos houve a atribuição de eficácia retroativa (*ex tunc*) limitada, ou seja, os efeitos da decisão retroagiram a uma data anterior ao julgamento do mérito realizada na forma concentrada. Em 13 casos houve a atribuição de efeitos futuros (*pro futuro*), caracterizada pela postergação dos efeitos da decisão para efeitos jurídicos posteriores ao momento do julgamento. Ainda, em 2 casos houve a atribuição de efeitos prospectivos (*ex nunc*), em um deles definidos a partir do julgamento do mérito e, em outro, a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Por fim, houve ressalvas quanto à aplicação do instituto a determinadas situações, em 3 ações foram ressalvas as ações ajuizadas até a data de julgamento do paradigma firmado em controle difuso; em 13 foram ressalvadas as ações judiciais ajuizadas até a data de início do julgamento de mérito, do paradigma firmado em controle difuso. Ainda, em 1 das ações houve ressalva quanto às ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito da própria ação analisada, e em 1 delas, não houve qualquer ressalva.

A partir dos dados obtidos alguns apontamentos foram realizados. O primeiro, se relacionou com o fato de que todas as decisões moduladas em controle de concentrado de constitucionalidade, proferidas pelos STF entre os anos de 2022 até junho de 2024, em matéria tributária, foram fundamentadas, direta ou indiretamente, por argumentos de cunho financeiro/orçamentário. Sendo possível afirmar que esse

tem sido um dos argumentos decisivos, se não, preponderante, para a adoção do instituto nesse tipo de decisão.

Segundo, com base na amostra analisada, foi possível verificar que não há um padrão modulatório aplicado pelo STF nas decisões envolvendo matéria tributária, primeiro, porque foram verificadas a ocorrência de três espécies diferentes de atribuição de efeitos: *pro futuro*, *ex nunc* e *ex tunc* limitado. Nem mesmo o marco inicial de contagem desses efeitos é o mesmo em todos os casos, em alguns, a data inicial é o julgamento do mérito, em outros a data de publicação da ata de julgamento do mérito.

Por fim, foi enfatizada a ausência de um padrão quanto às ressalvas a serem aplicadas nos casos de modulação, na maioria dos casos houve ressalva quanto às ações ajuizadas até o início do julgamento, em outras não foram realizadas ressalvas. Observou-se que essa prática gera uma insegurança jurídica, de modo que não é possível afirmar, previamente, qual conduta a Corte tem aplicado.

Ademais, o fato de serem ressalvadas apenas alguns contribuintes que ajuizaram ações judiciais, instigaria a macrolitigância fiscal, fazendo com que as empresas busquem o Judiciário para discutir a constitucionalidade dos tributos, pois, se assim não o fizerem, poderão ver os efeitos de eventual inconstitucionalidade serem modulados e, sem ação judicial, perderão competitividade de mercado.

Ainda, constatou-se que não se mostra constitucionalmente adequado, sobretudo se considerado o princípio da igualdade e da isonomia, a ressalva da modulação de efeitos aos contribuintes que possuem ações judiciais, mas não conferindo mesmo tratamento aos contribuintes que discutem as mesmas exações na esfera administrativa.

Do que pode extrair a partir dos casos judiciais analisados é que não há um padrão modulatório de efeitos em matéria tributária para a definição dos marcos temporais de efeitos, tampouco em relação à data a ser fixada como prazo inicial, e quanto à necessidade de ressalva das ações judiciais, o que pode ser entendido como uma ausência de segurança jurídica quanto à aplicação do instituto no Brasil. O ponto em comum identificado foi a utilização de argumentos relacionados aos impactos orçamentários/financeiros envolvidos na decisão.

Na sequência, foi possível constatar a existência de 1.309 temas em repercussão geral tramitando atualmente no STF, desse número, 323 envolvem direito

tributário. Utilizou-se o filtro em relação aos processos com repercussão geral, tendo em vista que a aplicação desse instituto confere às decisões proferidas em controle difuso, eficácia *erga omnes*.

Foi realizando um filtro a partir dos dados obtidos do referido *site* Corte Aberta do STF, a fim de selecionar os casos envolvendo matéria tributária, em controle difuso, com mérito julgado e transitado em julgado, entre os anos de 2022 e 2024, resultando em 19 casos com essas características. Desses 19 casos, em 2 houve a modulação de efeitos da decisão proferida pelo STF. A partir dos resultados da pesquisa, foram selecionados para análise o RE 776.594 (Tema 919/STF) e o RE 1288634 (Tema 1172/STF).

No RE 776.594 não houve utilização das hipóteses autorizadoras do art. 27 ou da possibilidade de modulação afirmada no art. 927 do CPC, já no RE 1288634, foi utilizado o disposto no art. 927, § 3º do CPC, tendo em vista que restou reconhecida a alteração de entendimento firmado pela Corte.

Em relação à utilização de argumentos financeiros ou orçamentários, nos RE 776.594 houve a utilização desses argumentos de forma direta nos fundamentos da própria decisão, bem como de forma indireta, em decorrência da aplicação do entendimento firmado na ADI 3775. Já no RE 1288634, a utilização desses argumentos foi realizada de forma direta, conforme se depreende da leitura das suas razões de decidir.

Quanto à espécie de modulação realizada, em ambos foram atribuídos efeitos *ex nunc* a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito. No caso do RE nº 776.594, foram realizadas ressalvas para as ações ajuizadas até a mesma data e no RE nº 128863, para o fim de preservar os valores já repassados, e os valores que ainda seriam recebidos por meio de ações judiciais, que transitaram em julgado.

Em relação à argumentação utilizada para embasar essas decisões em controle difuso de constitucionalidade, novamente, destaca-se a utilização de argumentos financeiros/orçamentários como fundamentos determinantes para a ocorrência da modulação, tendo em vista que nos dois casos, foram expressamente utilizados nos fundamentos dessas decisões.

Em relação às espécies, em ambas, verifica-se a atribuição de efeitos *ex nunc* a partir da data de publicação da ata de julgamento, o que permite constatar, que há

uma certa tendência da Corte em utilizar esse modelo de decisão e com base nessa data parâmetro.

Por fim, em relação às ressalvas realizadas no RE 776.594, acerca das ações ajuizadas até a data de publicação da ata de julgamento do mérito, reprisa-se a crítica formulada no controle concentrado, em relação ao tratamento desigual decorrente dessa exceção, tendo em vista critérios concorrenciais entre contribuintes com a mesma situação jurídica.

Considerando o problema proposto, os limites à modulação de efeitos em matéria tributária, a serem observados pelo STF, estão alicerçados na necessidade da máxima efetivação da Constituição e de seus direitos fundamentais, especificamente considerando o direito envolvido, no próprio Poder de Tributar, a exemplo, da observância da legalidade, igualdade, não-confisco, entre outros.

Esses limites, por sua vez, devem ser observados no momento da aferição das hipóteses autorizadoras de aplicação do instituto da modulação de efeitos, de modo que sua aplicação deve ser bem fundamentada e baseada na preservação desses interesses, e não em quaisquer outros argumentos, a exemplo, dos interesses financeiros/orçamentários dos Entes Tributantes.

Ainda, esses limites devem ser observados na fixação dos marcos temporais de efeitos, como também nas ressalvas à modulação realizadas pelos julgadores, sob pena de a jurisdição constitucional acabar por fundamentar violações aos mencionados direitos fundamentais dos contribuintes, resultando em uma indesejável violação ao Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de M.; BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-3831-4/>. Acesso em: 04 out. 2023.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **§ 6 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes ist mit dem Grundgesetz unvereinbar, soweit er eine Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften ausschließt**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, 2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2024/bvg24-005.html>. Acesso em: 23 maio 2024.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **In namen des Volkes**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, 2023. Disponível em: https://www.bverfg.de/e/ls20231128_2bvl000813.html. Acesso em: 23 maio 2024.

ALEMANHA. Bundesverfassungsgericht. **Wirkung der Entscheidungen**. Karlsruhe: Bundesverfassungsgericht, c2023. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/Wichtige-Verfahrensarten/Wirkung-der-Entscheidung/wirkung-der-entscheidung.html>. Acesso em: 24 maio 2024.

ALVIM, Teresa Arruda. **Modulação na alteração da jurisprudência firma ou de precedentes vinculantes**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação e STF: a jurisdição do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação e Consequencialismo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

AVILA, Humberto B. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 20 out. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6. ed. Paulo: Malheiros, 2021.

BARBOSA, Ruy. **Os atos inconstitucionais do Congresso e do Executivo perante a Justiça Federal**. Rio de Janeiro: Atlantida, 1892.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647828/>. Acesso em: 24 out. 2023.

BARROSO, Luis R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978655598995/>. Acesso em: 23 out. 2023.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 79**. Declaração, pelo plenário do supremo tribunal federal, da inconstitucionalidade do dec.-lei n. 322, de 7 de abril de 1967 (RTJ 44/54). Acórdão que, não obstante essa decisão, aplicou, em favor do locador, regras contidas nesse ato legislativo. natureza da decisão que pronuncia a inconstitucionalidade de lei. [...]. 2ª Turma. Relator: Ministro Leitão de Abreu, 31 de maio de 1977.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 105.789**. Magistrado. Garantia constitucional da irredutibilidade de vencimento. A nova qualificação do tempo de serviço, anos depois de averbado e de haver produzido efeitos pecuniários em favor do magistrado, malfez a 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. Recurso conhecido e provido. 2ª Turma. Recorrente: Simonides Loddi. Recorrido: Presidente do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Relatora: Ministro Carlos Madeira, 15 de abril de 1986.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso: 23 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.869, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.240**. Ação direta de inconstitucionalidade. Lei n. 7.619/00, do estado da Bahia, que criou o município de Luís Eduardo Magalhães. Inconstitucionalidade de lei estadual posterior à ec 15/96. Ausência de lei complementar federal prevista no texto constitucional. Afronta ao disposto no artigo 18, § 4º, da constituição do Brasil. Omissão do poder legislativo. existência de fato. situação consolidada. Princípio da Segurança Jurídica. Situação de exceção, estado de exceção. a exceção não se subtrai à norma, mas esta, suspendendo-se, dá lugar à exceção — apenas assim ela se constitui como regra, mantendo-se em relação com a exceção. [...]. Relator: Ministro Eros Grau, 09 de maio de 2007.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 16 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 3.775 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade. Item 7 do título IV da tabela de incidência anexa à lei n. 8.109, de 19.12.1985, do Rio Grande do Sul. Alterações posteriores. Manutenção do objeto da ação. Taxa cuja base de cálculo não se vincula ao serviço prestado. Vedação do § 2º do art. 147 da constituição da república. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 20 de abril de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752703386>. Acesso em: 20 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 851108**. Tema 825. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão causa mortis. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 01 de março de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 21 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo 1125**. O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva. Primeira Seção. Relator: Ministro Luiz Fux, 07 de dezembro de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1125&cod_tema_final=1125. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. [...]. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4307031>. Acesso em: 05 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6834 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito constitucional. Artigo 2º da lei 8.512 do estado do ceará. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITCMD. hipóteses do art. 155, § 1º, iii, da crfb. inexistência de disciplina em lei complementar federal. exercício da competência legislativa plena pelos estados. impossibilidade. tese fixada no tema 825 da repercussão geral. inconstitucionalidade formal. modulação dos efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 21 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759942301#:~:text=ADI%206834%20%2F%20CE,-Destaca%20que%20a&text=Defende%20que%20diversamente%20do%20que,Estados%20e%20do%20Distrito%20Federal>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6835**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito constitucional. Artigo 8º, ii, alíneas "b", "c" e "d" da lei 4.826 do estado da Bahia. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos - ITMCD. Hipóteses do art. 155, §1º, iii, da crfb. Inexistência de disciplina em lei complementar federal. Exercício da competência legislativa plena pelos estados. Impossibilidade. Tese fixada no tema 825 da repercussão geral. Inconstitucionalidade formal. modulação dos efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 21 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6168183>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6833 / DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Constitucional e tributário. Repartição de competências. Federalismo cooperativo. Instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD. Hipóteses previstas no art. 155, § 1º, iii, da constituição federal. Inconstitucionalidade do art. 2º, § 3º, i, “a”, “b” e “c”, e ii, “b” e “c”, da lei n. 3.804, de 8.2.2006, do distrito federal. ausência de lei complementar federal. inexistência de competência plena dos demais entes federativos. Precedentes. Procedência do pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Rosa Weber, 21 de março de 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur461495/false>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 825**. Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825>. Acesso em: 31 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7117 / SC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. ICMS. Lei do Estado de Santa Catarina. Seletividade. Alíquota do imposto incidente sobre energia elétrica e serviços de comunicação. Necessidade de observância da orientação firmada no julgamento do Tema nº 745. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. [...] Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli, 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7118 / RR**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Essencialidade dos serviços de telecomunicação. Inconstitucionalidade na adoção da alíquota de bens e serviços supérfluos a serviços de telecomunicação. precedentes. Ofensa ao princípio da seletividade, da capacidade contributiva e da igualdade tributária. proposta de modulação dos efeitos, nos termos do recurso extraordinário n. 714.139, julgado com base na sistemática da repercussão geral. Ação direta julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 10 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7119 / RO**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 27, i, “e” e “f”, itens 2 e 5, da lei 688/1996 do estado de Rondônia. ICMS sobre operações de energia elétrica e serviços de comunicação. adoção de alíquotas superiores àquela que incide sobre as operações em geral. impossibilidade. princípio da seletividade. critério da essencialidade. tese fixada no tema 745 da repercussão geral. Modulação dos efeitos. Procedência do pedido. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 29 de agosto de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7122 / GO**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 27, i, “e” e “f”, itens 2 e 5, da lei 688/1996 do estado de Rondônia. ICMS sobre operações de energia elétrica e serviços de comunicação. adoção de alíquotas superiores àquela que incide sobre as operações em geral. Impossibilidade. Princípio da seletividade. Critério da essencialidade. Tese fixada no tema 745 da repercussão geral. Modulação dos efeitos. Procedência do pedido. [...] Tribunal Pleno. Relator: Min. Edson Fachin, 29 de agosto de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7132 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do Ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. seletividade. essencialidade. hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7124 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. Seletividade. Essencialidade. Hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6145 / CE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 33 e anexo iv, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do estado do Ceará. Arts. 38 e 44 e anexo v, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma unidade da federação. Recurso administrativo como decorrência direta do direito de petição. Incidência da imunidade tributária (art. 5º, xxxiv, a, cf). Possibilidade de instituição de taxa referente à realização de perícias e diligências. Ausência de correlação razoável entre o valor da taxa e o custo do serviço público. Violação da referibilidade e do princípio da proporcionalidade. Pedido julgado parcialmente procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Rosa Weber, 14 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7120 / SE**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Essencialidade dos serviços de telecomunicação. Inconstitucionalidade na adoção da alíquota de bens e serviços supérfluos a serviços de telecomunicação. precedentes. Ofensa ao princípio da seletividade, da capacidade contributiva e da igualdade tributária. proposta de modulação dos efeitos, nos termos do recurso extraordinário n. 714.139, julgado com base na sistemática da repercussão geral. Ação direta julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relatora: Min.Cármem Lúcia, 10 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372753>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7132 / RS**. Ação direta de inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar. Direito constitucional e tributário. Art. 44, i, a, e ii, a, da lei 12.670/1996, do estado do Ceará. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação. Fornecimento de energia elétrica. seletividade. essencialidade. hipóteses do art. 155, §2º, iii, da constituição federal. tese fixada no tema 745 da repercussão geral no RE 714.139-rg/sc. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. ADI conhecida e julgada procedente. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7127 / PI**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Lei 4.257/1989. 3. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Princípio da seletividade. Essencialidade. Art. 155, § 2º, III, da Constituição Federal. 4. Aplicação da tese fixada no tema 745 da repercussão geral, no RE-RG 714.139-RG. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. 5. Ação direta julgada procedente, com declaração de inconstitucionalidade do art. 23A, IV, V e VI, da Lei 4.257/1989, do Estado do Piauí, com redação dada pelas Leis estaduais 7.000/2017 e 7.054/2017. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7131 / AC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Lei Complementar 55/1997. 3. Alíquota do ICMS. Serviços de comunicação e de fornecimento de energia elétrica. Princípio da seletividade. Essencialidade. Art. 155, §2º, III, da Constituição Federal. 4. Aplicação da tese fixada no tema 745 da repercussão geral, no RE-RG 714.139-RG. Percentual superior à alíquota geral. Inconstitucionalidade. Modulação dos efeitos. 5. Ação direta julgada procedente, com declaração de inconstitucionalidade do art. 18, III, itens “7” e “8”, e V, “d”, da Lei Complementar 55/1997, do Estado do Acre, com redação das Leis Complementares 100/2001 e 272/2013. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 18 de outubro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7130 / AL**. Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 17, i, “a”, item 10, e “d”, da Lei 5.900/1996 do estado de Alagoas, na redação original e naquela dada pelas leis estaduais 6.137/1999 e 7.740/2015. ICMS. Operações com energia elétrica e serviços de telecomunicação. previsão de alíquotas superiores à das operações em geral. Utilização da técnica da seletividade do ICMS sem observância da essencialidade dos bens e serviços tributados (artigo 155, § 3º, iii, da constituição federal). Inconstitucionalidade material. Ação conhecida e julgado procedente o pedido. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372995>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7121 / RN**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do e mentário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7125 / ES**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do e mentário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 7128 / BA**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei estadual nº 6.968, de 1996, do Rio Grande do Norte. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação — ICMS. Seletividade das alíquotas. Energia elétrica e comunicações. Essencialidade. Tema nº 745 do e mentário da repercussão geral. Inconstitucionalidade. Modulação de efeitos [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça, 28 de novembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6372821>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 776.594 / SP**. Recurso extraordinário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Taxa municipal. Torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz. Fiscalização do funcionamento das estações. Impossibilidade. Fiscalização do uso e da ocupação do solo por tais torres e antenas. Possibilidade. Necessidade de observância das competências da União, como aquelas para legislar privativamente sobre telecomunicações, fiscalizar os serviços de [...]. Tribunal Pleno. Relator Min. Dias Toffoli. Julgamento em 05 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4476373> Acesso em: 05 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1288634 / GO**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema 1.172. 2. Direito Tributário. Repartição de receitas tributárias. 3. Programas FOMENTAR e PRODUZIR, do Estado de Goiás. Concessão de benefício fiscal de postergação/diferimento do pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar Mendes, 17 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6001505>. Acesso em 05 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 6701 / ES**. Direito constitucional, processual civil e financeiro. Ação direta de inconstitucionalidade. Leis estaduais. Sistema de gerenciamento de depósitos judiciais. Conhecimento parcial. Procedência. Modulação de efeitos. [...]. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6119738>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2154**. Ações diretas de inconstitucionalidade n. 2.154/df e 2.258/df. Constitucional. Ausência de inconstitucionalidade por omissão resultante do veto do presidente da república aos textos normativos inicialmente constantes do art. 17 e dos §§ 1º e 2º do art. 18 do projeto de lei convertido na lei n. 9.868/1999, que regulava a intervenção do amicus curiae na ação de controle abstrato. Constitucionalidade da parte final do art. 26 da lei n. 9.868/1999 que veda o ajuizamento de ação rescisória contra decisão proferida em ações de controle abstrato. [...]. Tribunal Pleno. Min. Dias Toffoli, 03 de abril de 2023. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=ADI%202154&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 725**. Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa. Relator: Min. Luiz Fux, 04 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4952236&numeroProcesso=958252&classeProcesso=RE&numeroTema=725>. Acesso em: 29 ar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Controle concentrado**: acervo processual. Brasília: STF, 2023. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/controlado_concentrado/controlado_concentrado.html. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral - RG**. Brasília: STF, 2023. Disponível em: https://transparencia.stf.jus.br/extensions/repercussao_geral/repercussao_geral.html. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Programa Corte Aberta**: sobre o programa. Brasília: STF, c2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/corteaberta/>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 919**. Competência tributária municipal para a instituição de taxas de fiscalização em atividades inerentes ao setor de telecomunicações, cuja competência legislativa e para a exploração é exclusiva da União. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4476373&numeroProcesso=776594&classeProcesso=RE&numeroTema=919>. Acesso em: 22 mar. 2024.

BRUST, Léo. **Controle de Constitucionalidade**: a tipologia das decisões do STF. Curitiba: Juruá, 2014.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e os deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Anônio Fabris Editor, 1984.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CICCONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição Constitucional Comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530972509/>. Acesso em: 01 out. 2023.

CONTIPELLI, Ernani. **Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

COSTA, Fabricio Veiga; SEVERINO, Fernanda Resende. fundamentação do supremo tribunal federal nas decisões de modulação de efeitos em sede de controle concentrado de constitucionalidade nos anos de 2015 a 2018. **Revista Argumentum – Argumentum Journal of Law**, Marília, v. 21, n. 1, p. 339-362, 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1177>. Acesso em: 08 fev. 2024.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário**: constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 19 out. 2023.

DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. **Curso de processo constitucional**: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003.

FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 103-109, jul./dez. 2012. Disponível em: <http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>. Acesso em: 15 fev. 2023.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 27-51, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1160>. Acesso em: 8 fev. 2024.

HAMILTON, Alexander. **Federalist 78 (1788)**. Philadelphia: National Constitution Center: 1788. Disponível em: <https://constitutioncenter.org/the-constitution/historic-document-library/detail/alexander-hamilton-federalist-no-78-1788> . Acesso em: 20 maio 2024.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAVRYSEN, Luc; VANDAELE, Ann-Sophie. The legal consequences of Constitutional Court decisions in Belgium: judgments in cases of actions for annulment. *In*: LAVRYSEN, Luc (org.) **Trilateral meeting between the Czech, Latvian and Belgian Constitutional Courts**: contributions. Brussels: Belgian Constitutional Courts, 2019. Disponível em: <https://biblio.ugent.be/publication/8619464>. Acesso em: 06 jun. 2024.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Modulação dos efeitos temporais no STF**. São Paulo: Thomson Reuters, 2022.

MELO, Teresa. Modulação temporal de efeitos: técnica pragmatista de decisão e parâmetros para sua aplicação. **Revista de Direito Brasileiro**, Florianópolis, v. 29, n. 11, p. 184-198, maio/ago. 2021. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/rdb/article/view/6067>. Acesso em: 02 fev. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo G. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.
MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle abstrato de constitucionalidade**: ADI, ADC e ADO, comentários à Lei n. 9.868/99. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. **Direito Constitucional econômico: a intervenção do Estado na Economia à luz do pragmatismo e da razão pública.** Belo Horizonte: Fórum, 2014.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional.** 3. ed. Lisboa; Coimbra: Rev. e Act, 2000.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982768/>. Acesso em: 09 fev. 2023.

MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>. Acesso em: 20 out. 2023.

MITIDIERO, Daniel F.; MARINONI, Luiz Guilherme B.; SARLET, Ingo W. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553624771/>. Acesso em: 28 maio 2024.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedentes e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2012.

PORTUGAL. [Constituição (2005)]. **Constituição da República Portuguesa de 2005.** Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art282>. Acesso em: 26 maio 2024.

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. **Acórdão n. 24/83.** Plenário. Relator: Conselheiro Magalhães Godinho, de 1983. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19830024.html>. Acesso em: 26 maio 2024.

POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SÁNCHEZ, Begoña Sesma. Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario. **Crónica Tributaria**, [s. l.], v. 177, n. 4, p. 171-211, 2020. Disponível em: <https://digibuo.uniovi.es/dspace/handle/10651/58004>. Acesso em: 29 maio 2024.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional.** São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 02 out. 2023.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2022. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 02 out. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530987497/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidade e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UNITED STATES. **Marbury v. Madison, 5 EUA 137 (1803)**. Congress does not have the power to pass laws that override the Constitution, such as by expanding the scope of the Supreme Court's original jurisdiction. Washington, DC: Supreme Court, 1803. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/>. Acesso em: 21 maio 2024.

UNITED STATES. **Linkletter v. Walker, 381 U.S. 618 (1965)**. Washington, DC: Supreme Court, 1965. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/case.html>. Acesso em: 10 nov. 2023.

VALADÃO, Marcos Aurélio P.; BASTOS, Ricardo Victor F. **Direito Constitucional Tributário**: análise de casos de repercussão geral em sede tributária. São Paulo: Almedina (Portugal), 2023. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556278322/>. Acesso em: 19 out. 2023.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia Tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na Jurisdição Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

ZILVETI, Fernando Aurelio; FERNANDES, Fabiana Carsoni. Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 51, p. 450-483, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2235>. Acesso em: 14 jun. 2024.