



# REFLEXÕES SOBRE A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

*Denise Lucena Cavalcante\**

## **Resumo**

O presente artigo tem por objetivo refletir sobre as consequências econômicas advindas da modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no âmbito das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade em matéria tributária, considerando os elevados valores envolvidos e o risco de desequilíbrio da concorrência de mercado. O atual contexto brasileiro comprova a insegurança jurídica advinda da ausência de parâmetros para aplicação modulação dos efeitos. Não obstante a relevância do art. 27, da Lei n. 9.868/99, o mesmo necessita ser melhor fundamentado e com parâmetros mais claros para garantir a segurança jurídica.

## **Palavras-chave**

Segurança jurídica. Eficácia das decisões judiciais. Modulação dos efeitos.

## **Abstract**

This paper intends to reflect on the economic consequences of the modulation of effects in tax matters argued in decisions rendered by the Supreme Court in Direct Actions of Unconstitutionality, considering the high values involved and the risk of imbalance of market competition. The current Brazilian context proves the legal uncertainty arising from the absence of parameters for the modulation of effects application. Notwithstanding the relevance of art. 27, of Law no. 9.868/1999, its application needs to be better substantiated and made with clearer parameters in order to ensure legal certainty.

## **Keywords**

Legal certainty. Effectiveness of Judicial Decisions. Effects modulation of Supreme Courts' decisions.

---

\* Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC / SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação (UFC-FA7). Procuradora da Fazenda Nacional — Ministério da Fazenda / Brasil. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br.

# 1. SOBRE A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO ÂMBITO DO STF: EFICÁCIA TEMPORAL DAS DECISÕES E SEGURANÇA JURÍDICA

As reflexões aqui propostas versam sobre a possibilidade excepcional de o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos das decisões proferidas no âmbito das Ações de Declaração de Inconstitucionalidade<sup>1</sup>, atribuindo-lhe efeitos *ex-nunc* ou *pro futuro*, estabelecendo, por conseguinte, o marco temporal para a suspensão da eficácia da norma.

No Brasil, prevalece a regra da teoria da nulidade da lei inconstitucional, ou seja, a lei declarada inconstitucional é nula desde a sua origem e com eficácia *ex tunc*. Daí a importância do art. 27, da Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999, que permite flexibilizar a rigidez da estrutura lógica quando devidamente justificada e com fundamento nas condições materiais expressas na lei, adotando, assim, a técnica alternativa da modulação dos efeitos da decisão.

A questão do marco temporal das decisões judiciais sempre foi tema recorrente na doutrina e na jurisprudência e, por se tratar de exceção à regra, sem definição de parâmetros suficientes para evitar a subjetividade, ainda hoje sua aplicabilidade gera conflitos com o princípio maior da segurança jurídica, sendo este invocado tanto quando modulado os efeitos como quando não modulado.

Em relação a possibilidade da modulação anteriormente à Lei n. 9.868/99, Octavio Fischer chega a mencionar que não deveria haver restrição ao STF para manipular os efeitos da sua decisão (segurança jurídica e excepcional interesse nacional), motivo pelo qual entende inconstitucional o art. 27, da lei em questão<sup>2</sup>. O autor acentua que, se o STF já assim o fazia nas questões que ensejavam tal modulação, o fato de restringi-lo nas duas condições legais não

---

<sup>1</sup> Como bem esclarece Ana Carolina Vasques, já está sedimentado no STF a tese de que a modulação dos efeitos é possível também nos casos de controle difuso da norma, como foi no caso do RE 197.917/SP. (VASQUES, Ana Carolina Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade: especificidades em matéria tributária. **Revista da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2017). No mesmo sentido, ver: ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação dos efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 60.

<sup>2</sup> “[...] Com efeito, é nosso entendimento que a modulação dos efeitos insere-se “nas prerrogativas do Tribunal, sendo desnecessária previsão constitucional expressa. Se a Constituição omitiu-se em matéria dessa relevância, há se se considerar que relegou a questão à prudente discricionariedade do Tribunal. Não se alegue que a legislação em comento tem natureza jurídica de ‘lei interpretativa’, porque não se afigura como algo admissível uma lei infraconstitucional interpretar uma Constituição. Aliás, se bem pensarmos, o art. 27, da Lei n. 9.868/99 não teria apenas interpretado o texto constitucional. Em nossa compreensão, tal dispositivo operou uma indevida restrição nos poderes do Supremo Tribunal Federal. Note-se que a restrição deu-se no sentido de que, antes dessa norma, o Supremo Tribunal Federal poderia, em tese, manipular os efeitos, fundando-se em qualquer valor constitucional que fosse necessário e adequado para tal

garante maior controle ou segurança jurídica. Embora não partilhemos do entendimento de que é inconstitucional essa restrição, concordamos com a conclusão do autor, quando assinala que o “fiel da balança” na manipulação dos efeitos é o princípio da proporcionalidade, que garantirá a estabilidade do sistema.<sup>3</sup>

Antes de analisarmos o contexto jurídico e as atuais consequências da aplicação da modulação dos efeitos no contexto brasileiro, interessante se faz proceder a um brevíssimo apontamento histórico desta prática.

A doutrina menciona que a técnica da modulação começou a se desenvolver na segunda metade do século XX, citando o primeiro caso em 1951, na Alemanha, em julgamento do Tribunal Constitucional Federal. Posteriormente, são averiguados casos na Espanha e em Portugal, constatando-se, com efeito, a existência desta prática também em outros países<sup>4</sup>.

No Brasil, a prática da técnica modulação dos efeitos pelo STF vem bem antes da previsão normativa em 1999. Corroborando esta afirmação, Carlos Marcílio<sup>5</sup> inventaria os seguintes casos em que o STF admitiu exceção à nulidade com eficácia *ex tunc*: 1) manutenção da penhora realizada por oficial de justiça nomeado com fundamento em lei posteriormente declarada inconstitucional (RE 78.533); 2) no caso do aumento inconstitucional da remuneração dos magistrados, decidiu-se que o proventos recebidos antes da declaração de inconstitucionalidade não deveriam ser devolvidos (RE 122.202); 3) admitiu-se que a lei que concede prazo em dobro para a Defensoria Pública é constitucional até este órgão estar devidamente aparelhado e estruturado (HC 70.514/RS); 4) considerou-se o art. 68, do Código de Processo Penal, que confere legitimidade ao Ministério Público para promover, se o requerente for pobre, ação de reparação de danos decorrente de crime no juízo cível, ainda constitucional (RE 147.776/SP).

Em detalhado estudo sobre o tema, Mantovanni Colares<sup>6</sup> afirma que a primeira tentativa de utilização dessa técnica foi no RE 78.594, também de junho de 1974, de relatoria do ministro Bilac Pinto. No caso, foi declarada a inconstitucionalidade da lei paulista de 03.12.71, ao permitir que agentes do Poder Executivo estadual praticassem atos próprios de oficiais de justiça, tais

---

fim.” (FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 216).

<sup>3</sup> Ibidem, p. 251.

<sup>4</sup> Sobre o tema ver: CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **A modulação de eficácia tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal**. Tese de doutorado. PUC/SP, 2016, p. 118.

<sup>5</sup> MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. **Limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade: repercussão para os contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2010, p. 119.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 116-117.

como citação e penhora em processos de execução fiscal. A decisão do STF declarou inconstitucional a lei, porém, validando todos os atos praticados anteriormente.

Formalmente, a técnica da modulação surge no Direito brasileiro com a promulgação da Lei n. 9.868/99, destacamos, contudo, que o tema havia sido discutido anteriormente durante a Assembleia Nacional Constituinte de 1987 e na Revisão Constitucional de 1994<sup>7</sup>.

A questão da eficácia da declaração de inconstitucionalidade não tem previsão constitucional, sendo tema sempre polêmico na doutrina e na jurisprudência. Mesmo com a previsão legal<sup>8</sup>, ainda assim remanescem divergências interpretativas ante os casos concretos, considerando a falta de parâmetros para a sua utilização. Em matéria tributária, isto se torna ainda mais grave, considerando os altos valores envolvidos e os vários efeitos econômicos favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco e ao contribuinte.

Destaca-se, ainda, a previsão do Código de Processo Civil de 2015, no art. 927, parágrafo 3º, determinando que na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica. Há quem entenda que este artigo seria uma limitação a aplicação da modulação dos efeitos<sup>9</sup>.

Na prática, esta ausência de parâmetros mais precisos para a modulação dos efeitos gera mais insegurança jurídica e incerteza quanto ao futuro das decisões, considerando que a modulação tem sido aplicada em momentos bem posteriores à decisão. A demora na publicação do acórdão pelo STF agrava ainda mais esta questão.

A Resolução STF n. 536, de 16.10.2014 determinou o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para publicação do acórdão, a partir da sessão em que tenha sido proclamado o resultado do julgamento. Ocorre que este procedimento não é obedecido, gerando um acúmulo ainda maior de processos decorrentes da indefinição da decisão final, como são os casos polêmicos do RE 718.874,

---

<sup>7</sup> ANDRADE, Fábio Martins. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 217.

<sup>8</sup> Ressalta-se que este dispositivo legal também é questionado pelas ADIN's n. 2154 e n. 2258. A ADIn n. 2154, da Confederação Nacional dos Profissionais Liberais, arguiu a inconstitucionalidade do art. 27, da Lei n. 9.868/99 que autoriza ao STF a manipulação da eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade. A ADIn n. 2258, da Ordem dos Advogados do Brasil, impugna a validade desse mesmo art. 27. Ambas estão apensadas e aguardando julgamento. Essas ações foram julgadas em 07/12/2017 e ainda disponibilizado os respectivos acórdãos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 30 maio 2018.

<sup>9</sup> Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/ministros-stf-modulacao-tributarios-23052018>>. Acesso em: 30 maio 2018.

que julgou constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei n. 10.256/2001, sendo o julgamento em 30/03/2017 e o acórdão publicado quase seis meses depois, em 03/10/2017.

Da mesma forma, também com grande demora, a decisão do RE 574.706, julgado em 15/03/2017, foi publicado somente em 02/10/2017, tendo a PGFN apresentado Embargos de Declaração em 19/10/2017. Os autos estão conclusos ao relator desde 08/05/2018, ou seja, há mais de um ano do julgamento ainda não se tem a aplicação do mesmo. Neste caso, destaca-se a grande repercussão econômica desta indefinição da decisão final, tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentado petição em 05.07.2017, reportando que desde o julgamento da ação em março de 2017, já foram interpostas mais de 7.000 novas ações sobre o mesmo tema, isto sem mencionar mais de 200.000 execuções fiscais que cobram PIS/COFINS que serão afetadas com a decisão final, o que motivou o pedido de sobrestamento de todos os processos individuais ou coletivos até o trânsito em julgado da decisão do STF<sup>10</sup>.

Enfatiza-se que a regra estabelece que a declaração de inconstitucionalidade de lei deve ser retroativa à data em que ela foi promulgada. Excepcionalmente, poderá haver a modulação dos efeitos, considerando os pressupostos da segurança jurídica ou outros valores constitucionalmente relevantes, manifestados sob a modalidade de excepcional interesse social, assim previsto na Lei n. 9.868/99<sup>11</sup>, nos seguintes termos:

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

Pelo dispositivo legal, observa-se que a excepcional retroatividade dos efeitos da lei declarada inconstitucional pressupõe duas condições: uma formal, qual seja, a restrição dos efeitos deverá ser aprovada por oito ministros do STF; e outra material, que restringe os casos de limitação a razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2585258>. Acesso em: 30 maio 2018.

<sup>11</sup> No mesmo sentido, prevê a Lei n. 9.882, de 03/12/1999: "Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

<sup>12</sup> MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. *Ibidem*, p. 69.

São previstos, portanto, três possibilidades na definição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo: 1) restringir os efeitos da declaração; 2) decidir que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado; 3) decidir outro momento que venha a ser fixado.

Para que a condição material não fique aberta e subjetiva, com as mais diversas interpretações, gerando ainda mais insegurança jurídica, a motivação da decisão é essencial nestes casos excepcionais. É fundamental que a técnica da modulação seja submetida aos seus limites e procedimentos adequados, o que nem sempre tem ocorrido. A fundamentação deverá ser não só jurídica, como também com base em dados fáticos e análise técnica que justifique a adoção da regra excepcional. E nem deveria ser preciso aqui recordar o art. 93, inciso IX, da Constituição da República Federativa do Brasil, ao determinar que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.

Em garantia ao princípio da segurança jurídica, Heleno Torres<sup>13</sup> defende o argumento de que em matéria tributária, no caso de declarações de inconstitucionalidade de leis que criam obrigações ou agravam a situação dos contribuintes, os efeitos devem ser sempre *ex tunc*.

Misabel Derzi também garante que a regra deve ser a retroação dos efeitos no caso das sentenças declaratórias, mas que, em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais ao contribuinte, a solução se inverte e a regra deve ser a modulação dos efeitos, com aplicação plena dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva<sup>14</sup>.

Neste mesmo sentido, defende Flávia Caldeira, recordando que a lei tributária não retroage, salvo quando beneficia o contribuinte.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> “Em matéria tributária, pela natureza patrimonial das suas exações e afetações imediatas a direitos e liberdades fundamentais, o assunto toma dimensões muito eloquentes. A regra, nas declarações de inconstitucionalidade de leis que criam obrigações tributárias ou agravam situações dos contribuintes, deve ser sempre a nulidade com eficácia *ex tunc*. Entretanto, a depender da situação, como aproveitamento de créditos, cumprimentos de obrigações acessórias e outros, a estabilidade sistêmica e a segurança jurídica podem reclamar a flexibilidade do regime de nulidade, mediante modulação temporal ou eficácia prospectiva da decisão. O estado de confiança gerado sobre a esfera jurídica do contribuinte é suficiente para motivar o necessário efeito prospectivo (*ex nunc*) ou, quando cabível, da modulação no tempo, seja esta retroativa (com indicação de momento anterior fixado pelo Tribunal para que a decisão tenha efeitos) ou *pro futuro* (data futura fixada para que a decisão possa surtir efeitos), como forma de preservar o princípio de segurança jurídica, mas também como eficácia do princípio de irretroatividade do não benigno, quando o postulado da nulidade (efeito *ex tunc*) opere em desfavor do contribuinte.” (TORRES, Heleno Taveira. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. Revista **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental>>. Acesso em: 30 maio 2018).

<sup>14</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 574.

<sup>15</sup> Assim complementa a autora: “Isso porque, havendo declaração posterior de inconstitucionalidade de lei impositiva de obrigação para o contribuinte, está em seu favor o art. 165 do Código

Recordando os artigos 105 e 106 do Código Tributário Nacional, Eduardo Rocha Dias também defende a posição segundo a qual a análise deve ser feita no plano dos fatos, sendo devido que os contribuintes se insurjam contra a aplicação de lei retroativa que lhes prejudique, lembrando que aqueles artigos vedam a aplicação retroativa da lei tributária mais gravosa<sup>16</sup>.

O STF não tem adotado este posicionamento doutrinário referente à impossibilidade de retroatividade no caso de prejuízos ao contribuinte como regra. E assim foi no caso do julgamento do RE 377.457 em 2008, quando declarada constitucional a revogação da isenção da COFINS das sociedades civis de serviços profissionais regulamentadas feita pela Lei n. 9.430/96, tendo sido rejeitado o pedido de modulação dos efeitos, inclusive sendo afirmado pelo ministro Cezar Peluzo que limitar os efeitos da decisão seria conceder uma moratória fiscal<sup>17</sup>.

Não se deve olvidar, portanto, das peculiaridades de cada caso e dos reflexos da modulação dos efeitos em matéria tributária, inclusive considerando a neutralidade concorrencial. Simplesmente afirmar que a modulação dos efeitos da decisão nunca retroagirá quando o prejudicado for o contribuinte não garante o princípio da isonomia, principalmente, por não se estabelecer qual o universo de contribuintes beneficiados.

O princípio da neutralidade concorrencial tem grande relevância no direito tributário, possuindo fundamentos no Texto Constitucional desde 2003, quando a Emenda Constitucional n. 42, assim determinou:

Art. 149-A. A Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

---

Tributário Nacional, garantindo-lhe o recebimento de tudo o que pagou sob o império de lei inexistente. Já, havendo declaração posterior de constitucionalidade, o contribuinte tem em seu favor o art. 156, X, do mesmo diploma legal, que lhe garante que a decisão passada em julgado extingue o crédito tributário, impedindo que o Fisco exija os valores não recolhidos. [...] Em se tratando de lei que beneficia o contribuinte, ainda assim a situação deste é privilegiada em relação ao Fisco, eis que não será compelido a recolher os valores referentes a fatos geradores ocorridos quando ainda prevalecia a lei que o isentava de tal recolhimento, sob pena de afrontar o princípio da segurança jurídica e impedir a estabilidade das relações jurídicas." (FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. **Controle de constitucionalidade**: coisa julgada em matéria tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 91).

<sup>16</sup> DIAS, Eduardo Rocha. Alterações no processo de controle abstrato de constitucionalidade e a extensão do meio vinculante à ação direta de inconstitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental. **Revista Dialética**, São Paulo, n. 55, abril, 2000, p. 60.

<sup>17</sup> Cf. ABRAHAM, Marcus. Coisa julgada em matéria tributária: relativização ou limitação: estudo de caso da COFINS das sociedades civis. **Revista da PGFN**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/marcus.pdf>. Acesso em: 29 maio 2018.

Este princípio deve ser considerado por todos os poderes. No caso do Poder Judiciário, a neutralidade concorrencial deve também servir de fundamento na modulação dos efeitos de suas decisões, impedindo a criação de vantagens ou desvantagens que desigualem concorrentes no mercado<sup>18</sup>.

A decisão da modulação dos efeitos em matéria tributária, portanto, tem que considerar também as regras de mercado e os aspectos concorrenciais, de maneira a não prejudicar contribuintes de um mesmo setor ou mesmo propiciar um tratamento desigual. Daí a impossibilidade de, simplesmente, concordar com afirmações genéricas no sentido de que a lei nunca deverá retroagir, caso se percebam prejuízos aos contribuintes. É preciso ressaltar que nem todos os contribuintes serão prejudicados em determinadas situações, daí a importância em analisar os casos concretos.

## 2. O CASO DO RE 574.706/PR: A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

Um dos casos com grande repercussão econômica no âmbito do Supremo Tribunal Federal (Tema n. 69 de repercussão geral) é o RE 574.706/PR, que ainda está pendente de solução definitiva. A Procuradoria da Fazenda Nacional requereu nos Embargos de Declaração que os efeitos desta decisão passem a valer somente a partir de 2018. O STF julgou o caso em 15 de março de 2017, entendendo ser indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, por não se enquadrar no conceito de faturamento, contudo, não ficaram definidos os limites e alcances desta decisão.

A ausência de uma posição final neste caso enseja inúmeros outros processos, em que os contribuintes que ainda não haviam ingressado com ações judiciais pleiteiam agora a devolução dos valores pagos nos últimos cinco anos. Outros acionam o Poder Judiciário para conseguir a tutela de urgência a fim de excluir o ICMS na base de cálculos daquelas contribuições sociais daqui

---

<sup>18</sup> “Competitividade é um fator fundamental para o livre mercado e, portanto, da própria concorrência. Ela é função da existência de mercados segmentados, do dinamismo tecnológico, do uso adequado da economia de escala. Ou seja, nesse modelo podemos perceber que a competitividade é um elemento importante na formação de preços, na alocação de recursos, na dinâmica de mercado. E, justamente, para atuar harmonicamente nessa relação entre livre mercado e livre iniciativa, um princípio básico é o da ‘neutralidade do Estado perante a livre concorrência’ ou ‘neutralidade concorrencial do Estado’. Da livre concorrência decorre, assim, a exigência de imparcialidade dos atos impeditivos (soberanos) do Estado em face dos concorrentes. [...]. No campo tributário, esse princípio tem especial relevância. A neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre, em especial, da proibição de tratamento desigual de contribuinte e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva. (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007, p. 368-370).



para frente. A União, por sua vez, aguarda a decisão dos embargos de declaração<sup>19</sup>.

A demora na indefinição deste caso gera ainda mais insegurança jurídica, não só pelos grandes valores envolvidos, como também pelo acúmulo de decisões antagônicas em primeira instância nos novos processos ajuizados.

Como bem esclarece José Eduardo Soares de Melo, é desnecessário o trânsito em julgado para que a decisão proferida no julgamento do mérito em ADIn seja cumprida, inclusive, mesmo com a apresentação de embargos à declaração, nada impede que seja implementada a decisão<sup>20</sup>. E assim pode ocorrer quando a decisão não enseja divergência em relação ao seu alcance e limite.

Ocorre que, em casos como o do RE 574.706/PR, prevalece a ausência de limite temporal dos efeitos da decisão. Este estado de indefinição agrava-se com a demora na publicação do acórdão paradigma de repercussão geral, impossibilitando o conhecimento do alcance e dos limites da decisão da Suprema Corte.

Não se pode aqui deixar de mencionar a regra prevista no art. 1.040, do Código de Processo Civil que menciona a necessária publicação do acórdão paradigma como marco a partir do qual os juízes e tribunais aplicarão seu entendimento aos demais casos que versem sobre o mesmo tema.

Este é um evento a que fica nítido o impacto financeiro da decisão. Para fundamentar a modulação dos efeitos, seja qual for o posicionamento adotado, será indispensável a apresentação dos dados técnicos no tocante à repetição do indébito, se for o caso, ou em relação à aplicação prospectiva dos efeitos da decisão. Resta agora esperar o equilíbrio do Poder Judiciário, devendo ser muito bem fundamentada a decisão, justificados tecnicamente os impactos econômicos que dela resultarão.

---

<sup>19</sup> Fernando Facury Scaff entende que não é possível o pedido de modulação dos efeitos neste caso, tese com a qual não se pode concordar, ressaltando, inclusive, que o STF não tem se posicionado contra embargos de declaração em casos análogos. Destaca-se a posição do autor: “[...] Por outro lado, isso pode ocorrer através do mecanismo de *embargos de declaração*, uma vez que, tecnicamente, esses servem para *suprir omissões, afastar contradições e obscuridades e corrigir erros materiais* (artigo 1.022, CPC)? Não parece adequada essa via processual. Se até aqui não foi invocada a modulação dos efeitos, após incontáveis anos de trâmite processual, pode ser *inovado* o feito após a decisão de mérito? Seguramente, não. No caso, não se poderá alegar *omissão, contradição* ou *obscuridade*, e nem se há de falar em *erros materiais*. O que se pretenderá com os embargos de declaração é *innovar* nos autos — o que é ilegal, pois contraria o CPC e é vastamente coibido pelos tribunais.” (SCAFF, Fernando Facury. In: Revista **Consultor Jurídico**, 10 de abril de 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-pisocofins-desrespeito-aos-contribuintes-litigantes>>. Acesso em: 30 maio 2018).

<sup>20</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 466.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não restam dúvidas de que a complexidade das relações jurídicas contemporâneas enseja o equilíbrio e o temperamento das decisões de inconstitucionalidade das leis. Em matéria tributária, a situação é ainda mais difícil, considerando os elevados valores envolvidos nas ações e os efeitos econômicos advindos das decisões.

Nesta realidade, o art. 27 da Lei n. 9.868/99 é de grande importância e utilidade para a própria manutenção dos demais princípios constitucionais.

Muitos são os efeitos econômicos advindos da declaração de inconstitucionalidade de leis em matéria tributária, principalmente nos casos em que a devolução dos valores decorrentes da decisão alcance cifras elevadas e que comprometam as finanças públicas. Evidente é que estas decisões são excepcionais e sempre devem ter a devida fundamentação técnica, devendo as decisões considerar as regras de mercado e aspectos concorrenciais, evitando generalizações

Não é o caso da mera alegação de razões de Estado para fundamentar os pedidos restritivos às devoluções de tributos declarados inconstitucionais, pois assim seria abolir a ação de repetição de indébito. De igual modo, não se pode afirmar que sempre que a retroatividade da decisão agravar, de algum modo, a situação de determinados contribuintes, não poderá ser aplicada. Destaca-se aqui exatamente o afastamento das generalizações. Cada caso deve ser rigorosamente analisado de acordo com o contexto e o momento de cada decisão. Do contrário, restaria esvaziado o dispositivo legal do art. 27, da Lei n. 9.868/99.

É essencial na decisão que verse sobre a modulação dos efeitos a fundamentação em dados concretos, justificando clara e objetivamente a medida excepcional adotada. O certo é que impactos econômicos sempre ocorrerão. O importante é buscar minimizá-los o máximo possível para que não causem prejuízos irreversíveis ao Estado e aos contribuintes.

### REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Coisa julgada em matéria tributária: relativização ou limitação: estudo de caso da COFINS das sociedades civis. **Revista da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/marcus.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2018.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **A modulação de eficácia tributária em controle de constitucionalidade no Supremo Tribunal Federal**. Tese de doutorado. PUC/SP, 2016.

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

DIAS, Eduardo Rocha. Alterações no processo de controle abstrato de constitucionalidade e a extensão do meio vinculante à ação direta de inconstitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental. **Revista Dialética**, São Paulo, n. 55, p. 50-70, abril, 2000.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito constitucional**: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007.

FIGUEIREDO, Flávia Caldeira Brant Ribeiro de. **Controle de constitucionalidade**: coisa julgada em matéria tributária. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. **Limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade**: repercussão para os contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. In: Revista **Consultor Jurídico**, abril, 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-abr-10/justica-tributaria-modulacao-pisconfins-desrespeito-aos-contribuintes-litigantes>> . Acesso em: 30 maio 2018.

SHINKAI, Karina Akemi. Trânsito em julgado de sentença individual em matéria tributária e pronúncia do STF em sentido contrário: proposta de relativização do atributo da imutabilidade. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Sistema tributário, legalidade e direito comparado**: entre forma e substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 551-579.

TORRES, Heleno Taveira. Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial. **Revista Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://>

[www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental](http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental)>. Acesso em: 30 maio 2018.

VASQUES, Ana Carolina Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade: especificidades em matéria tributária. **Revista da PGFN**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2018.

**\*Submetido em: 9 jun. 2018. Aceito em: 26 jul. 2018.**