

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

FIOLY BRUNA ARAUJO RODRIGUES LIMA

A modulação de efeitos temporais em matéria tributária: uma análise empírica da
fundamentação dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal

Rio de Janeiro, dezembro de 2018.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

FIOLY BRUNA ARAUJO RODRIGUES LIMA

A modulação de efeitos temporais em matéria tributária: uma análise empírica da fundamentação dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal

Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação do professor Thomaz Pereira, apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, dezembro de 2018.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

A modulação de efeitos temporais em matéria tributária: uma análise empírica da
fundamentação dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal

Elaborado por FIOLY BRUNA ARAUJO RODRIGUES LIMA

Trabalho de Conclusão de Curso, sob a
orientação do professor Thomaz
Pereira, apresentado à FGV DIREITO
RIO como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Comissão Examinadora:

Thomaz Henrique Junqueira de Andrade Pereira (orientador).

Diego Werneck Arguelhes.

Leonardo de Andrade Costa.

Assinaturas:

Thomaz Henrique Junqueira de Andrade Pereira

Diego Werneck Arguelhes

Leonardo de Andrade Costa

Nota final: _____

Rio de Janeiro, _____ de dezembro de 2018.

Ao Amplia FGV e ao florescimento de oportunidades na Educação.

À Nossa Senhora Desatadora dos Nós.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, por todo o amor e por permitirem que eu realizasse meu sonho.

À minha irmã, pelo companheirismo diário.

À minha família mineira, por renovar as minhas energias a cada viagem.

À minha família Rodrigues Lima, por sempre apoiar o meu desenvolvimento acadêmico.

Aos meus amigos Giulia e Pedro, por estarem comigo nos momentos mais difíceis.

Ao meu amigo Marco, por estar comigo em todos os momentos.

Aos meus amigos Ana e Mariano, pela amizade incondicional.

Às minhas amigas Luiza, Lily e Letícia, por tornarem meu último ano inesquecível.

Aos meus amigos Tiago, Paulo, Leonardo, Matheus, Bernardo, Luna, Luciana e Luíza, pela convivência e por estarem ao meu lado durante toda a graduação.

Aos colegas de turma, pela confiança depositada em mim como representante ao longo desses cinco anos.

Ao meu orientador, Thomaz Pereira, por toda a disponibilidade e por acreditar em mim e neste trabalho desde o primeiro momento.

Ao professor Leonardo Costa, por ter contribuído para despertar em mim o interesse pelo melhor ramo do Direito.

RESUMO: O presente Trabalho de Conclusão de Curso traz uma análise empírica da fundamentação dos aspectos materiais da modulação de efeitos temporais em matéria tributária nos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, com o objetivo de analisar se a fundamentação dos ministros nos casos que suscitam a discussão sobre a modulação de efeitos temporais em matéria tributária utiliza a regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios e se é possível identificar critérios objetivos na jurisprudência do STF para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária. Para tanto, a partir da seleção dos acórdãos pertinentes ao tema, a análise divide-se em duas partes: (i) a identificação da utilização da regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios; e (ii) a identificação de critérios objetivos na jurisprudência do Tribunal.

PALAVRAS-CHAVE: Modulação de efeitos. Fundamentação. Regra da proporcionalidade. STF. Segurança jurídica.

ABSTRACT: The present Course Conclusion Paper provides an empirical analysis of the fundamentals of the material aspects of the modulation of temporal effects in tax matters in the votes of the ministers of the federal Supreme Court (STF), with the aim of analyzing if the decisions of the ministers in the cases take into consideration the arguments related to the modulation temporal effects on tax matters use the rule of proportionality to solve the collision of principles, and whether it is possible to identify objective criteria in the case law of the Supreme Court for the modulation of temporal effects in tax matters. To do so, based on the selection of judgments relevant to the topic, the analysis is divided in two parts: (i) identification of the use of the rule of proportionality to solve the principle collision; and (ii) the identification of objective criteria in the case law of STF.

KEYWORDS: Modulation of effects. Rationale. Supreme Federal Supreme Court (STF). Legal certainty.

LISTA DE SIGLAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

DF – Distrito Federal.

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

STF – Supremo Tribunal Federal.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – A utilização dos dispositivos e princípios pertinentes e da ponderação de princípios.

Tabela 2 – A fundamentação da modulação de efeitos temporais nos precedentes sobre guerra fiscal.

SUMÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	10
1.1 Delimitação do tema.....	10
1.2 Justificativa.....	10
2 METODOLOGIA.....	13
3 CONCEITOS E PREMISSAS ADOTADOS	16
3.1 A modulação de efeitos temporais.....	16
3.1.1 A modulação de efeitos temporais e a teoria da nulidade das normas inconstitucionais	16
3.1.2 A fundamentação para a modulação de efeitos temporais	19
3.1.2.1 A ponderação de princípios para a modulação de efeitos temporais.....	20
3.1.2.2 A fundamentação para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária: a criação de critérios objetivos	23
4 ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS QUE TRATAM DE MODULAÇÃO DE EFEITOS TEMPORAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF	24
4.1 Análise da fundamentação.....	24
4.1.1 A utilização dos dispositivos legais.....	26
4.1.2 A utilização de princípios e a ponderação de princípios	27
4.2 Análise da jurisprudência: a criação de critérios objetivos	29
4.2.1 Guerra fiscal	30
5. CONCLUSÃO.....	39
REFERÊNCIAS	40
APÊNDICE A	44

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

1.1 Delimitação do tema

O presente Trabalho de Conclusão de Curso traz uma análise empírica da fundamentação dos aspectos materiais¹ da modulação de efeitos temporais em matéria tributária nos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal - STF.

Nesse sentido, este estudo busca responder as seguintes perguntas: (i) a fundamentação dos ministros do STF nos casos que suscitam a discussão sobre a modulação de efeitos temporais em matéria tributária utiliza a regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios? (ii) É possível identificar critérios objetivos na jurisprudência do STF para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária?

As hipóteses são que (i) a fundamentação não utiliza a regra da proporcionalidade ou faz simples menção à necessidade de ponderação de princípios sem proceder com a aplicação da referida regra; e que (ii) em determinados casos, há a criação de critérios objetivos na jurisprudência do STF para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária.

Para tanto, este trabalho, além do capítulo de metodologia, divide-se em dois capítulos de desenvolvimento e um capítulo final de conclusão. O primeiro capítulo de desenvolvimento apresenta os conceitos e premissas adotados, abordando aspectos da modulação de efeitos temporais, da regra da proporcionalidade e da criação de critérios objetivos na jurisprudência do STF como mecanismo para diminuir a insegurança jurídica dos contribuintes. O segundo apresenta a análise dos acórdãos que tratam de modulação de efeitos temporais em matéria tributária em relação: (i) à identificação da utilização da regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios; e (ii) à identificação de critérios objetivos na jurisprudência do Tribunal.

1.2 Justificativa

O crédito tributário pago pelo contribuinte tem natureza de receita financeira do Estado integrante do orçamento público, classificando-se como receita derivada, por decorrer do patrimônio do particular sujeito passivo, e compulsória, por não depender da vontade das partes, mas sim da lei. A finalidade precípua dos tributos, qual seja, a sua finalidade fiscal, é a de

¹ Os aspectos formais, como o quórum e o momento processual correto para a modulação de efeitos temporais, não são objeto do presente trabalho.

obtenção de receita² para que o Estado possa desenvolver as suas funções, atividades e deveres, caracterizando-se como a principal receita estatal.

Cabe ação de repetição de indébito, ação que condena o sujeito ativo da obrigação tributária a devolver o que recebeu indevidamente, nos casos em que o valor pago não era devido³. O direito de pleitear tal restituição extingue-se no prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário ou da data em que se torna definitiva a decisão administrativa ou passa em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória⁴.

Sendo a decisão judicial favorável para o sujeito passivo da obrigação tributária, o ente federativo é condenado a restituir o valor com os acréscimos devidos⁵: correção monetária incidente desde o pagamento indevido⁶ e juros moratórios incidentes a partir do trânsito em julgado da sentença⁷. Em regra, o pagamento ocorre, de acordo com o art. 100 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1998 – CRFB/88, através de precatório, sendo possível, em determinados casos, a compensação ou a resolução em âmbito administrativo.

Logo, por ser a principal fonte de custeio do Estado, qualquer perda de receita tributária tem impacto direto no o orçamento público e vira objeto de discussão nas ruas e no próprio Poder Judiciário.

² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005. P. 17.

³ Código Tributário Nacional: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

⁴ Código Tributário Nacional: “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

⁵ Código Tributário Nacional: “Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.”

⁶ Súmula 162 STJ: “Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.”

⁷ Súmula 188 STJ: “Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado.”

Os motivos que acarretam a possibilidade de repetição de indébito são diversos, mas o que tem relevância para o presente trabalho é a declaração de inconstitucionalidade de uma norma ou a fixação de interpretação de determinada norma pelo STF, com efeitos *ex tunc*, tendo em vista o princípio da legalidade, norte do Direito Tributário.

Nesse sentido, sendo reconhecida a inconstitucionalidade de norma tributária ou fixada uma tese favorável ao contribuinte, a chance de ocorrer prejuízo para a Fazenda Pública é elevada. É nesse contexto que ganha relevância a questão da modulação de efeitos temporais pelo STF em matéria tributária, sendo abordada cada vez mais como tese de defesa pela Fazenda de cada ente federativo, com a finalidade de diminuir os impactos de decisão desfavorável⁸⁻⁹, gerando ambiente propício para a proliferação de argumentos econômicos e consequencialistas¹⁰, possíveis decisões políticas e colocando em risco a necessária fundamentação jurídica das decisões judiciais, implicando cenários de insegurança jurídica para os contribuintes.

Oportuno destacar, ainda, que a discussão sobre modulação de efeitos em matéria tributária não surge apenas no contexto de proteção ao erário. Conforme jurisprudência do

⁸ A título de exemplo, após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que excluiu o ICMS da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a União (Fazenda Nacional) interpôs embargos de declaração, em 31 de outubro de 2017, ainda pendente de julgamento, trazendo um capítulo inteiro tratando apenas da necessidade de modulação de efeitos ao caso: “48. Inicialmente, cumpre destacar que a presente pretensão envolve uma tese que claramente rompe com o entendimento histórico dos nossos tribunais, em que pese o RE 240.785, tem potencial de contágio sobre outras exações - da União e dos demais entes - e promove profundas alterações no sistema jurídico tributário. O potencial inovador e a enorme amplitude da decisão ficaram claros em matéria publicada no jornal Valor Econômico sobre as consequências do julgamento, sob o título “Tributaristas preveem onda de contestações”¹³. Ali indicou-se que, a decisão, nos termos em que foi proferida (i) atinge profundamente o sistema tributário brasileiro, podendo alcançar um sem número de tributos; (ii) provocará uma mudança dos preços relativos da economia (beneficiando os maiores contribuintes do ICMS); (iii) impõe uma reforma tributária (sem garantias que se crie um sistema melhor que o sistema atual, mas aquele que for possível); (iv) possibilita restituições que implicarão em vultosas transferências de riqueza dentro da sociedade.

[...]

a) Impacto financeiro e orçamentário

51. Inicialmente, cumpre destacar que, conforme destacado no voto do Ministro Gilmar Mendes, o anexo de riscos fiscais para o ano de 2015, exclusivamente no que diz respeito a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – excluído portanto o potencial da tese adotada impactar em outras controvérsias -, chegou aos seguintes valores, com base em informações da Receita Federal do Brasil, para as possíveis restituições: R\$ 250.294,05 milhões, até 2015. Tais números, no que tange às perdas, se repetiram na LDO de 2017”.

⁹ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. P. 99.

¹⁰ Para uma perspectiva empírica sobre o tema, ler: LEAL, Fernando e DIAS, Daniela Guerreiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário**. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, nº 3, 2017. E, para uma análise teórica mais aprofundada, ler: ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

STF¹¹, a Suprema Corte é cautelosa ao aplicar a modulação de efeitos nos casos de guerra fiscal para evitar incentivos aos Estados, Municípios e Distrito Federal – DF de criação de normas manifestamente inconstitucionais¹².

As consequências negativas da possibilidade de modulação de efeitos temporais, relacionadas à insegurança jurídica do contribuinte, decorrem do fato de que, para ser aplicada, a modulação depende de questões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, conceitos indeterminados que necessitam de valoração caso a caso, por não ensejarem hipóteses solucionadas com simples subsunção.

Com efeito, a identificação da utilização de métodos de decisão – no caso do presente trabalho, a ponderação de princípios – e/ou da criação de critérios objetivos pela jurisprudência do Tribunal para a modulação de efeitos são soluções que podem diminuir o cenário de insegurança jurídica do contribuinte.

Tendo em vista o crescente papel do STF na vida política do Brasil¹³, evidencia-se a importância da identificação de padrões de decisão por parte dos ministros nesses casos que envolvem direitos fundamentais dos cidadãos, quais sejam, aspectos da segurança jurídica, a propriedade e os limites ao poder de tributar, e, ainda, a possível falta de fundamentação, podendo dar brecha a uma atuação política do STF.

Em assim sendo, mesmo que de maneira singela, o presente trabalho busca colaborar com o debate em relação ao processo decisório no STF, especificamente, sobre a fundamentação dos votos dos ministros ao modularem os efeitos temporais em matéria tributária, a partir de uma análise crítica de cada acórdão selecionado sobre a matéria.

2 METODOLOGIA

O método de pesquisa utilizado é o misto, buscando-se reunir dados quantitativos e qualitativos sobre o tema, a partir da seleção dos precedentes pertinentes e do exame da argumentação utilizada em cada acórdão selecionado, com o objetivo de analisar a fundamentação dos votos dos ministros.

¹¹ Como se verá no Subcapítulo 4.2.1.

¹² A não modulação de efeitos em casos de guerra fiscal teria o objetivo de se evitar que, com a modulação de efeitos, os entes tivessem incentivos para continuar concedendo benefícios fiscais à margem da Constituição, por exemplo, sabendo que todo o valor arrecadado com a tributação (indevida) não teria que ser devolvido ao contribuinte.

¹³ VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia**. Revista Direito GV, nº 08, São Paulo, juldez, 2008. p. 441-463.

Para tanto, o trabalho de pesquisa divide-se em dois momentos: (i) o de seleção dos acórdãos e identificação de dados objetivos em relação a cada um para a formação de uma base de dados; e (ii) o de análise da fundamentação de cada acórdão selecionado.

O desenvolvimento em relação ao item (i) foi feito a partir de pesquisa no site do STF¹⁴, na parte de “Pesquisa de Jurisprudência”, com o termo “modulação” no campo “Pesquisa Livre”, tendo como delimitação temporal o período entre a promulgação da CRFB/88 – 05 de outubro de 1998 – até o dia 30 de abril de 2018. Este período foi determinado para abranger possíveis precedentes que tratassem da modulação de efeitos em matéria tributária mesmo antes de sua previsão legal, a partir de 10 de novembro de 1999¹⁵, e delimitar um termo final para evitar a análise de novos acórdãos após a análise dos que foram selecionados.

A determinação de casos que tratam de matéria tributária foi feita de acordo com a análise do conteúdo de cada acórdão¹⁶.

Optou-se por não colocar o termo “tributário” em conjunto com o termo “modulação” na “Pesquisa Livre” do site por se entender que a identificação pela própria base de dados do STF poderia não ser precisa e deixar de abranger certos casos.

Foram encontrados 366 acórdãos pela pesquisa no sítio. Destes, entre os acórdãos encontrados até o dia 17 março de 2018, foram separados apenas os acórdãos julgados pelo Plenário do Tribunal, pois, de acordo com previsão legal, há a necessidade quórum de dois terços para a modulação de efeitos em declaração de inconstitucionalidade, totalizando 21 acórdãos selecionados. A partir da referida data, com a inovação legislativa introduzida pelo Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015¹⁷⁻¹⁸, foram separados os acórdão tanto do Plenário quanto das Turmas do Tribunal, totalizando 12 acórdãos selecionados: 11 do Plenário e 2 da Primeira Turma. Logo, a base de dados é composta por 34 acórdãos, sendo 32 do Plenário e 2 da Primeira Turma (APÊNDICE A).

Oportuno destacar que não compuseram a base de dados¹⁹ aqueles acórdãos que não tratavam especificamente da concessão ou não de modulação de efeitos, isto é, aqueles que

¹⁴ Disponível em: <<<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>>.

¹⁵ Conforme será apresentado no Subcapítulo 3.1.1.

¹⁶ Os casos “em matéria tributária” foram selecionados tendo como base matérias do Sistema Tributário Nacional inseridas na CRFB/88. Deve-se apontar que os casos que tratavam de precatório não entraram na base de dados por se entender que trata de tema relacionado ao Direito Financeiro não abrangida, por uma aceção restritiva, pelo Direito Tributário (ramo do Direito Financeiro).

¹⁷ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>

¹⁸ Conforme será apresentado no Subcapítulo 3.1.1.

¹⁹ O Trabalho de Conclusão de Curso “Consequencialismo Judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de Direito Tributário”, da autora Daniela Gueiros Dias, tem

abordavam se os efeitos da modulação ocorrida em outro precedente incidiriam no caso, tendo em vista que, nessas hipóteses, o que se está discutindo não é a modulação ou não de efeitos, não havendo espaço para a discussão sobre a sua fundamentação.

Ainda, uma vez que o trabalho tem como objeto a análise da fundamentação dos aspectos materiais da modulação de efeitos temporais em matéria tributária, aqueles acórdãos que tratavam apenas de questões formais para a concessão da modulação, como, por exemplo, o quórum²⁰ ou qual seria recurso cabível para se discutir a matéria²¹ também não compuseram a base de dados.

Por último, o desenvolvimento do trabalho no que tange ao item (ii) exigiu a atenta leitura de todos os acórdãos selecionados para a identificação da fundamentação dos ministros. Neste ponto, buscou-se verificar se haveria a utilização da regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios e a identificação de critérios objetivos na jurisprudência do Tribunal.

como objeto “a análise crítica do uso do consequencialismo judicial para a modulação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27, da Lei 9.868/99, pelos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento das questões envolvendo Direito Tributário”. Tem como base de dados 31 acórdãos do Plenário do STF, selecionados entre o período de 10 de novembro de 1999 a outubro de 2015. A base de dados do referido trabalho se diferencia da base de dados do presente estudo em dois aspectos: (i) aquele trabalho utiliza apenas os acórdãos que trataram da declaração de inconstitucionalidade, enquanto que o presente trabalho utiliza também aqueles casos em que houve apenas a alteração de jurisprudência do STF, não necessariamente vinculada à declaração de inconstitucionalidade; e (ii) aquele trabalho pesquisou pelos termos “modulação tributário”, “tributário modulação” e “tributo modulação” e, posteriormente, pelos termos “tributário”, “tributação” e “tributo”, ao mesmo tempo que se identificou a Lei nº 9.868/99 e selecionou “lei ordinária”, inserindo-se o art. 27 e, conforme explicado, o presente trabalho apenas fez a pesquisa pelo termo “modulação”, não utilizando a expressão “tributaria” e não fazendo a pesquisa posterior com o art. 27 da referida lei.

Nesse sentido, entre a base de dados do Trabalho de Conclusão de Curso da Daniela Gueiros Dias e do presente trabalho existem algumas diferenças: os acórdãos Recurso Extraordinário nº 405.579; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.462; RG no Recurso Extraordinário nº 592.321; Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 256.588; e MC em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.251 não foram encontrados na pesquisa. Os acórdãos Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.425; Recurso Extraordinário nº 590.809; Agravo Regimental na Reclamação 12.692; Recurso Extraordinário 630.733; MC em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.090 foram retirados da base de dados por não tratarem de matéria tributária. O primeiro trata-se de precatório; o segundo e o terceiro não tratam especificamente da concessão ou não da modulação de efeitos; o quarto trata de concurso público; e o quinto trata de comercialização de energia. E os acórdãos Recurso Extraordinário 477.323 e Recurso Extraordinário 635.688 apenas citavam o termo “modulação”, mas não a modulação não era objeto dos casos.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo Judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de Direito Tributário**. Trabalho de Conclusão de Curso – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

²⁰ Por exemplo, não fez parte da análise os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 377.457 Paraná, de relatoria da ministra Rosa Weber, julgado em 19.10.2018, que tratava, em relação à modulação de efeitos, apenas sobre o quórum para os casos de alteração de jurisprudência.

²¹ Por exemplo, não fez parte da análise o Recurso Extraordinário nº 601.720 Rio de Janeiro, de relatoria do ministro Edson Fachin, julgado em 19.04.2017, que definiu que a modulação de efeitos deveria ser discutida em embargos de declaração.

3 CONCEITOS E PREMISSAS ADOTADOS

3.1 A modulação de efeitos temporais

3.1.1 A modulação de efeitos temporais e a teoria da nulidade das normas inconstitucionais

No direito brasileiro, ainda que não haja previsão constitucional expressa, doutrina e jurisprudência convergem no sentido de adotar a teoria da nulidade dos atos considerados inconstitucionais²²⁻²³. Esta teoria, que tem origem no sistema norte-americano²⁴, afirma que as decisões de inconstitucionalidade de norma têm caráter declaratório e retroativo, em decorrência do postulado da supremacia da Constituição, premissa do controle de constitucionalidade, vez que não seria admissível que uma norma contrária a Constituição produzisse qualquer efeito válido ante sua posição hierárquica mais elevada dentro do ordenamento jurídico²⁵.

Não obstante, a prática demonstra que “a aplicação indiscriminada do dogma da nulidade das leis inconstitucionais suscita questões de difícil equacionamento “[...] pode[ndo] gerar situações de verdadeiro ‘caos’ jurídico”²⁶, tendo em vista que “algumas situações se tornam irreversíveis e exigem um tratamento peculiar, mas têm caráter excepcional”²⁷. Em outras palavras, no mundo fático, certo é que algumas normas produzem efeitos que não podem ser desfeitos, pois não é possível voltar no tempo. É nesse contexto em que se compreende a modulação de efeitos temporais: serve de mecanismo para adequar a teoria da nulidade à “dinâmica dos fatos”²⁸.

Partindo-se da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy²⁹, de acordo com sua distinção entre regras e princípios³⁰, a norma decorrente da teoria da nulidade seria uma regra,

²² SARMENTO, Daniel. **A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade**. P. 27.

²³ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. P. 47.

²⁴ Tendo como marco o caso *Marbury vs. Madison*, julgado pela Suprema Corte em 1803, no voto do *Chief Justice* John Marshall. ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. P. 13.

²⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 23.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 38.

²⁷ SARMENTO, Daniel. **A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade**. P. 28.

²⁸ SARMENTO, Daniel. **A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade**. P. 36.

²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

³⁰ Para o autor, as normas podem se distinguir em princípios e regras, não existindo apenas uma diferença gradual, mas uma diferença qualitativa. Nesse sentido, “princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na

consequência do postulado da supremacia da Constituição e, como regra, só poderia deixar de ser aplicada no caso de haver uma exceção³¹. Isto é, as hipóteses de modulação de efeitos seriam uma regra de exceção à primeira regra: a regra da nulidade sempre deve ser aplicada, exceto nos casos em que se permite a modulação de efeitos.

Nesse sentido, reconhecendo a necessidade de uma exceção à regra da nulidade, a possibilidade de modulação de efeitos temporais, no STF, pode ser dividida em três fases: (i) momento anterior à positivação de regras que tratassem da matéria; (ii) momento a partir da positivação da possibilidade de modulação de efeitos com o advento da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999 – Lei nº 9.868/99³², que dispõe sobre processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, e da Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999 – Lei nº 9.882/99³³, que dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, em seus arts. 27³⁴ e 11³⁵ respectivamente; e, por fim, (iii) momento a partir da positivação pelo CPC/2015³⁶, da possibilidade de modulação na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do STF, em seu art. 927, § 3º³⁷.

maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização [...] Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos.”. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de **Virgílio Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 90-91.

³¹ Ao tratar do conflito entre regras, Robert Alexy afirma que tal conflito apenas pode ser solucionado “se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de **Virgílio Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 92.

³² 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**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>

³³ BRASIL. **Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9882.htm>

³⁴ *In verbis*: 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.

³⁵ *In verbis*: 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.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>

³⁷ *In verbis*: Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 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.

No que se refere ao primeiro momento, não obstante a inexistência de expressa previsão legal, o STF já considerava a mitigação dos efeitos da nulidade decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de norma³⁸⁻³⁹.

Em relação ao segundo momento, a partir de 10 de novembro de 1999, foi positivada no ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de modulação de efeitos pelo STF, para restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado⁴⁰, desde que respeitados os requisitos materiais: necessidade de levar em consideração razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social; e o requisito formal: quórum de maioria de dois terços dos membros do STF.

Ainda que as referidas leis tenham por objeto ações constitucionais específicas que cumprem a função de controle concentrado de constitucionalidade – direta de inconstitucionalidade, declaratória de constitucionalidade e arguição de descumprimento de preceito fundamental – o STF já estendia a aplicação do referido instituto à sua competência incidental, por exemplo, em julgamento de recurso extraordinário⁴¹⁻⁴², bem como a outros tipos

³⁸ Em 1998, Daniel Sarmento apontava que “alguns temperamentos [ao princípio da nulidade das normas inconstitucionais] têm sido admitidos”, ao citar o Recurso Extraordinário 12.202. Em estudo no qual pretendia demonstrar que o princípio da proporcionalidade autorizaria o Judiciário a temperar a eficácia retroativa da decisão, “sempre que isto se afigurar indispensável para a proteção de valores e interesses de estatura constitucional. SARMENTO, Daniel. **A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade.**

³⁹ Ainda a título de exemplo, no Recurso Extraordinário nº 78.594/SP julgado em 1977, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de lei que dava investidura ao cargo de oficial de justiça a funcionário público. Contudo, tendo em vista que, com a incidência de efeitos *ex tunc* ao caso, todos os atos do funcionário seriam considerados nulos, a Corte entendeu por modular os efeitos da decisão, considerando todos os atos praticados pelo funcionário como válidos. DOS SANTOS, Anderson Passos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade: A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro.** Disponível em: << http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7496>>. Acesso em 26.06.2018.

⁴⁰ A constitucionalidade do art. 27 da Lei nº 9.868/99 está sendo questionada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais na ADI nº 2.154 e pelo Conselho Federal Da Ordem Dos Advogados Do Brasil na ADI nº 2.258. O julgamento das ações estão suspenso no STF desde fevereiro de 2007 e o dispositivo continua em vigor, sendo utilizado em diversos casos pela Suprema Corte.

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 98.

⁴² Nesse sentido, o precedente mais antigo encontrado no site do STF na busca pelo termo “modulação” é o Recurso Extraordinário nº 197.917-8/SP, julgado em 06 de junho de 2002, em que se decidiu, em síntese, pela inconstitucionalidade de lei local que fixou em 11 o número de vereadores de determinada cidade, pois seria um número desproporcional em relação ao seu número de habitantes. Para tanto, com base na segurança jurídica, entendendo ser uma situação excepcional, e na prevalência do interesse público, fixou-se os efeitos da decisão da declaração incidental de inconstitucionalidade como *ex nunc*.

de ação, como em julgamento de mandado de segurança⁴³, com a invocação analógica do referido art. 27 ou até sem referência a ele⁴⁴.

Em um último momento, com o advento do CPC/2015, o direito positivo passou a conferir aos juízes e aos tribunais a prerrogativa de modular os efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, não se limitando às ações constitucionais anteriormente explanadas. Desconsidera esse dispositivo a qualificação “excepcional”⁴⁵ no que se refere ao interesse social trazida pela Lei nº 9.868/99 e pela Lei nº 9.882/99, bem como não impõe um quórum determinado⁴⁶.

Portanto, no Brasil, prevalece a teoria da regra da nulidade que pode ser excepcionada nas hipóteses – em razão de segurança jurídica ou interesse social – que permitem a modulação de efeitos temporais.

3.1.2 A fundamentação para a modulação de efeitos temporais

A Constituição prevê, em seu art. 93, inciso IX⁴⁷, o dever de que todas as decisões dos órgãos do Poder Judiciário sejam fundamentadas, sob pena de nulidade. No âmbito infraconstitucional, até o advento do CPC/2015, havia previsão, no art. 458, II, do Código de Processo Civil de 1973⁴⁸, de que os fundamentos, em que o juiz analisasse as questões de fato e de direito, seriam requisitos essenciais da sentença.

⁴³ Ainda, é possível encontrar a modulação de efeitos no STF em mandado de segurança mesmo no momento em que não havia previsão legal expressa, como no Mandado de Segurança nº 26.603/DF, julgado em 04 de outubro de 2007.

⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 149.

⁴⁵ Não se identificou na jurisprudência do STF diferenciação entre as expressões “excepcional interesse social” e “interesse social”, logo, o termo “interesse social” será usado ao longo do trabalho referindo-se tanto às hipóteses dos arts. 27 da Lei nº 9.868/99 e 11 da Lei nº 9.882/99 quanto do art. 927, § 3º, CPC/2015.

⁴⁶ VELLOSO FILHO, Carlos Mário. **Modulação dos efeitos das decisões do STF e do STJ**. Disponível em: <<<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI274538,41046-Modulacao+dos+efeitos+das+decisoes+do+STF+e+do+STJ>>>. Acesso em 23.06.2018.

⁴⁷ *In verbis*: Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;”

⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869impresao.htm>

Com a entrada em vigor do CPC/2015, nos termos do seu art. 489, § 1º, incisos I e II, não se considera fundamentada qualquer decisão judicial que se limita à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida ou empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso.

Nesse sentido, verifica-se que o ordenamento jurídico pátrio preza pela devida fundamentação judicial, colocando-a como dever constitucional, sendo regulamentada no âmbito infraconstitucional, tendo objetivos como a proteção do cidadão do arbítrio do Estado e propiciar um ambiente de segurança jurídica. Este segundo objetivo é o que se relaciona com o presente trabalho.

Em relação à fundamentação na modulação de efeitos, Ana Paula Ávila, ao argumentar que a modulação de efeitos temporais não é contrária à regra da nulidade da lei inconstitucional, sendo, na verdade, uma exceção à regra, defende que por ser uma exceção, sua aplicação depende de uma argumentação qualificada:

“[...] uma alternativa para as situações em que a retroação dos efeitos por ela preconizada leve a um resultado ainda mais inconstitucional que o reconhecimento da própria norma invalidada. No entanto, **como em toda exceção, sua aplicação depende de uma argumentação qualificada para superar a regra**”.⁴⁹ (grifo nosso).

O presente Trabalho de Conclusão de Curso discorda de tal entendimento e defende que, para que, nesses casos, a fundamentação seja satisfatória, basta ficar comprovada a situação de exceção à regra. Em síntese, se a regra é de nulidade e tal regra comporta exceções em razões de segurança jurídica ou interesse social, quando for hipótese de exceção, ela deve ser identificada e aplicada, não dependendo de argumentação “qualificada”.

3.1.2.1 A ponderação de princípios para a modulação de efeitos temporais

Não obstante o fato de não ser exigida argumentação qualificada para a modulação de efeitos temporais, não se quer dizer que sempre se estará diante de um caso fácil de simples subsunção do fato à norma. Como a modulação de efeitos implica a necessidade de se avaliar

⁴⁹ ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. P. 69.

questões de segurança jurídica ou interesse social, normas de natureza de princípios⁵⁰, sua aplicação, no caso concreto, depende que os princípios sejam realizados na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, dependendo da ponderação desses princípios com outro princípio constitucional que esteja em jogo, a partir da aplicação da regra da proporcionalidade.

No que se refere à colisão de princípios, entende o presente trabalho que o método para a sua solução é a utilização da regra da proporcionalidade, de interpretação e aplicação do direito, no sentido empregado por Virgílio Afonso da Silva⁵¹. Nesse sentido, “a exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos fundamentais não decorre deste ou daquele dispositivo constitucional, mas da própria estrutura dos direitos fundamentais”.

A regra da proporcionalidade exige um teste: a análise da adequação⁵² que precede a da necessidade⁵³, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito⁵⁴. A aplicação da regra da proporcionalidade “nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras”, que se relacionam de forma subsidiária entre si.

A preocupação com a ponderação entre princípios nos casos de modulação de efeitos pode ser observada a partir da leitura da Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 2.960, que culminou na Lei que introduziu a modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro:

“Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre efeitos da declaração de inconstitucionalidade, **fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado "in**

⁵⁰ Partindo-se da premissa da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, seriam mandamento de otimização, por poderem ser satisfeitos em graus variados. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de **Virgílio Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁵¹ O artigo “O proporcional e o razoável” do autor parte do pressuposto “não só de que essa identificação [da regra da proporcionalidade como sinônimos de razoabilidade] é errônea, mas também de que nem sempre a regra da proporcionalidade tem sido tratada de forma clara e precisa” e tem como objetivo “fornecer um conceito técnico adequado de proporcionalidade no controle judicial da constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais”. Esse conceito técnico desenvolvido pelo autor é o utilizado no presente estudo como parâmetro para a identificação da ponderação de princípios nos acórdãos selecionados. DA SILVA, Virgílio Afonso. **O proporcional e o razoável**. In: Revista dos Tribunais 798. 2002. P 23 a 50.

⁵² É inadequada “se a sua utilização não contribuir em nada para fomentar a realização do objetivo perseguido. DA SILVA, Virgílio Afonso. **O proporcional e o razoável**. In: Revista dos Tribunais 798. 2002. P 23 a 50.

⁵³ “Caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido.” DA SILVA, Virgílio Afonso. **O proporcional e o razoável**. In: Revista dos Tribunais 798. 2002. P 23 a 50.

⁵⁴ “Sopesamento entre a intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da realização do direito fundamental que com ele colide e que fundamenta a adoção da medida restritiva.” DA SILVA, Virgílio Afonso. **O proporcional e o razoável**. In: Revista dos Tribunais 798. 2002. P 23 a 50.

concreto" se a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional." (grifo nosso).

Contudo, duas ressalvas devem ser feitas em relação ao trecho apresentado: primeiro, como defendido no Subcapítulo anterior, o "princípio da nulidade", de acordo com a teoria dos direitos fundamentais de Alexy, não seria um princípio, mas sim uma regra. Nesse sentido, o que estaria em colisão não seria a regra da nulidade⁵⁵ e os princípios da segurança jurídica ou do interesse social, mas estes princípios com outro princípio, dependendo do caso concreto.

A título de exemplo, o caso de uma norma tributária que majorou, de modo injustificado, determinado tributo a um grupo específico de pessoas, portanto, inconstitucional, mas está em vigor há mais de quinze anos: de um lado, tem-se o princípio da igualdade tributária, de outro, o da segurança jurídica. A solução desse caso depende da aplicação da regra da proporcionalidade para definir qual solução realiza os dois princípios na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.

Segundo, a ideia de que deve ocorrer a modulação de efeitos "se a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional" faz sentido se interpretada, partindo-se do postulado da supremacia da Constituição e da teoria dos direitos fundamentais de Alexy, no sentido de que a vontade constitucional está relacionada com a devida ponderação dos princípios a partir da regra da proporcionalidade. Ou seja, se se reconhece a teoria de Alexy, a solução da colisão de princípios constitucionais deve se dar com a regra da proporcionalidade e o seu resultado, que vai realizar os dois princípios na maior medida possível, será capaz de expressar a vontade constitucional.

Nesse sentido, o ministro Luís Roberto Barroso⁵⁶, no Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481, do Paraná, julgada em 11 de março de 2015:

"20. Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica."⁵⁷ (grifo nosso).

⁵⁵ De acordo com Alexy, as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas, logo, não podem ser ponderadas.

⁵⁶ Em outra oportunidade, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.720 Rio de Janeiro, de relatoria do ministro Edson Fachin, julgado em 19.04.2017, afirma o ministro: **"você pondera a norma constitucional que foi violada, com a norma constitucional que postula a permanência dos efeitos já produzidos, como é uma questão constitucional, eu acho que ela pode ser deduzida de ofício."** (grifo nosso).

⁵⁷ No mesmo voto, o ministro dá crédito da referida tese à professora Ana Paula Ávila.

Portanto, de acordo com o exposto, a fundamentação para a modulação de efeitos temporais deve levar a sério a ponderação entre os princípios da segurança jurídica ou do interesse social e o princípio constitucional tido por violado a partir da regra da proporcionalidade.

3.1.2.2 A fundamentação para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária: a criação de critérios objetivos

Ao tratar especificamente da modulação de efeitos temporais em matéria tributária, deve-se destacar doutrina que afirma que os efeitos do controle de constitucionalidade relativos a normas instituidoras de tributos são incompatíveis com a ideia de modulação de efeitos regulada pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99⁵⁸. Isso porque, no âmbito do Direito Tributário, já existe remédio jurídico próprio para a situação de declaração de norma inconstitucional, que é a repetição de indébito⁵⁹.

O presente estudo não adota tal posicionamento, entendendo que os casos de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária, ainda que instituidora de tributo, que, em regra, implicam a possibilidade de repetição de indébito, comportam exceções, sendo possível a aplicação do referido dispositivo quando, a partir da ponderação entre os princípios colidentes, puder se afirmar que, em determinado caso, o princípio da segurança jurídica ou interesse social tem prevalência sobre outro princípio que indicaria a retroação de efeitos.

A princípio, por precisar de uma análise caso a caso, a possibilidade de modulação de efeitos pode afastar os contribuintes de um ambiente de segurança jurídica. Para a resolução de tal problema, a ponderação de princípios, a partir da regra da proporcionalidade, e a aplicação de modo subsidiário das suas três sub-regras, seria medida satisfatória, ao criar um método objetivo de solução da colisão de princípios que poderia ser utilizado em todos os casos.

Contudo, ainda que a ponderação não seja realizada de modo satisfatório na fundamentação dos ministros – hipótese do presente Trabalho de Conclusão de Curso –, a

⁵⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **A Modulação no Controle de Constitucionalidade de Novos Tributos**. Estadão, 10 de julho de 2014. Disponível em: < <https://politica.estadao.com.br/blogs/supremo-em-pauta/a-modulacao-no-controle-de-constitucionalidade-de-novos-tributos/>>. Acesso em 01/11/2018.

⁵⁹ Nesse sentido, os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, de relatoria do ministro Dias Toffoli, julgado em 18.12.2014. No mesmo sentido, o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, de relatoria do ministro Marco Aurélio, que afirma em seu voto: “[...] na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito. Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dalipara a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não serve para mais nada!”. Contudo, não se pode afirmar que tal entendimento orienta todas as decisões do Tribunal.

criação de critérios objetivos pelo Supremo, ao longo das decisões, poderia ser capaz de diminuir o cenário de insegurança jurídica dos contribuintes.

Logo, não obstante o dever de fundamentação e a necessária ponderação de princípios, com a aplicação da regra da proporcionalidade, decorrente da própria natureza das hipóteses que ensejam a modulação de efeitos, a não utilização de dispositivos legais ou a não fundamentação da ponderação de princípios, apesar de se mostrar como uma falha de aplicação do direito, por uma perspectiva, não é uma questão que afeta, necessariamente, de modo irremediável, a segurança jurídica dos contribuintes, se se considerar que os julgamentos dos casos em matéria tributária foram capazes de apontar critérios objetivos para as hipóteses de modulação.

4 ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS QUE TRATAM DE MODULAÇÃO DE EFEITOS TEMPORAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF

4.1 Análise da fundamentação

Considerando os conceitos e as premissas apresentados e desenvolvidos no Capítulo 3, passa-se à análise dos acórdãos selecionados.

Caso	Órgão	Houve modulação?	Art. 27 ou Art. 11	Art. 927, § 3º	Princípios	Ponderação de princípios	
1	RE 401.953-1 RJ	Plenário	não	sim	NA	não	não
2	RE 353.657-5 PR	Plenário	não	não	NA	sim	não
3	RE 370.682-9 SC	Plenário	não	não	NA	sim	não
4	RE 556.664-1 RS	Plenário	sim	não	NA	sim	não
5	RE 559.943-4 RS	Plenário	sim	não	NA	sim	não
6	RE 560.626-1 RS	Plenário	sim	não	NA	sim	não
7	RE 377.457-3 PR	Plenário	não	sim	NA	sim	não
8	RE 363.852 MG	Plenário	não	sim	NA	sim	não
9	ADI 875 DF	Plenário	sim	sim	NA	sim	não
10	RE 596.177 RS	Plenário	não	não	NA	sim	-
11	ADI 2.669 DF	Plenário	não	sim	NA	sim	sim
12	ADI 429 CE	Plenário	sim	sim	NA	não	não
13	ADI 4.628 DF	Plenário	sim	não	NA	não	não

14	ED no RE 559.937 RS	Plenário	não	não	NA	sim	-
15	RE 680.089 SE	Plenário	sim	não	NA	não	não
16	ED no RE 595.838 SP	Plenário	não	não	NA	sim	-
17	ED na ADI 3.794 PR	Plenário	não	sim	NA	sim	-
18	ADI 4.481 PR	Plenário	sim	não	NA	sim	não
19	ADI 4.171 DF	Plenário	sim	sim	NA	sim	não
20	ED na ADI 3.106 MG	Plenário	sim	sim	NA	sim	não
21	RE 723.651 PR	Plenário	não	sim	NA	sim	não
22	ED na ADI 2.549 DF	Plenário	não	não	não	não	não
23	AG REG no RE 791.350 PR	Primeira Turma	não	não	não	sim	-
24	ADPF 190 SP	Plenário	sim	não	não	sim	não
25	RE 838.284 SC	Plenário	não	não	não	sim	não
26	RE 704.292 PR	Plenário	não	não	não	não	-
27	RE 593.849 MG	Plenário	sim	não	sim	sim	não
28	ED no RE com Agravo 957.650 AM	Plenário	não	sim	não	sim	-
29	ADI 3.796 PR	Plenário	sim	não	não	sim	não
30	ADI 2.663 RS	Plenário	sim	sim	não	sim	não
31	RE 434.251 RJ	Plenário	não	não	não	não	não
32	AG REG no RE 867.677 SC	Primeira Turma	não	não	não	sim	-
33	Segundos ED no RE 593.849	Plenário	sim	não	sim	sim	não
34	ED ED no RE 601.720 RJ	Plenário	não	não	não	sim	não

Tabela 1 – A utilização dos dispositivos e princípios pertinentes e da ponderação de princípios.

Conforme exposto no Capítulo 2, foram selecionados 34 acórdãos válidos para a análise. Desses, nenhum acórdão foi encontrado no momento anterior à posituação da possibilidade de modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária.

A análise da utilização do art. 927, § 3º começou a ser feita a partir do acórdão número 22 da tabela, porque o dispositivo entrou em vigor em 18 de março de 2016. Os casos que tratam de mudança de jurisprudência do Tribunal estão destacados em azul e os sem destaque são casos que trataram da inconstitucionalidade de norma.

A tabela identifica, em cada caso, o órgão julgador; se houve a modulação de efeitos temporais; se houve, ao menos, a citação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 ou do art. 11 da Lei nº 9.882/99 e do art. 927, § 3º do CPC/2015; se houve, ao menos, a citação dos princípios pertinentes; e se houve ponderação de princípios com base na regra da proporcionalidade. As conclusões serão tratadas nos Subcapítulos seguintes.

Cabe esclarecer que a posterior análise, apesar de levar em consideração a identificação das fases legislativo-históricas da modulação de efeitos temporais no STF, não identificou qualquer alteração nas fundamentações dos ministros que pudesse ser em virtude de inovação legislativa. Nesse sentido, todos os acórdãos serão analisados em conjunto, sem fazer diferenciação entre os momentos históricos.

Devido ao baixo número de acórdãos encontrados que foram julgados pela Primeira Turma, não é possível fazer uma análise comparativa em relação aos julgamentos realizados pelo Plenário. Nos dois precedentes encontrados, foram utilizados argumentos que afastaram a possibilidade da modulação de efeitos por se entender que (i) não houve demonstração objetiva de risco à segurança jurídica ou de excepcional interesse social (acórdão 32) e que (ii) não houve alteração de jurisprudência, logo, não haveria afronta aos preceitos constitucionais (acórdão 23), argumentos já utilizados pelo Plenário em outras oportunidades: (i) acórdãos 17 e 26; e (ii) acórdãos 23 e 28.

4.1.1 A utilização dos dispositivos legais

Dos 34 acórdãos selecionados, os dispositivos pertinentes foram citados em 14 casos. Na única ADPF selecionada entre os casos, o artigo específico (art. 11) não foi citado, tampouco os outros dispositivos.

Nos casos de mudança de jurisprudência a partir da vigência do CPC/2015, que totalizam 7, o art. 927, § 3º, CPC/2015, foi utilizado em 2 casos e, nos casos em que não foi utilizado, apenas em um acórdão outro dispositivo sobre modulação de efeitos foi utilizado. Em nenhum precedente foi encontrada argumentação que diferenciasse materialmente as hipóteses

de segurança jurídica e interesse social no caso de declaração de inconstitucionalidade com as referidas hipóteses no caso de mudança de jurisprudência.

Considerando os casos em que houve a modulação de efeitos, que foram 15, pelo menos um dos dispositivos foi utilizado em apenas em 7 casos.

Conclui-se que, na prática do Tribunal, a discussão sobre a modulação de efeitos em matéria tributária não depende da menção expressa ao dispositivo legal pertinente.

4.1.2 A utilização de princípios e a ponderação de princípios

Os princípios – segurança jurídica e interesse social - são citados em 27 dos 34 casos selecionados. Dos casos em que nenhum dos princípios é citado, 4 têm a utilização de pelo menos um dos dispositivos legais⁶⁰.

De todos os casos, é possível concluir que houve a utilização da regra da proporcionalidade, de modo implícito, em apenas um acórdão, o acórdão 11, no voto do ministro Gilmar Mendes:

“Importante assinalar é que, segundo a interpretação ora preconizada, o princípio da nulidade somente há de ser afastado se demonstrado, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social.

Portanto, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. **O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a idéia de segurança jurídica ou outro princípio constitucional manifestado sob a forma de interesse social relevante.** Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio⁶¹ (grifo nosso).

O ministro aponta a necessidade da ponderação no caso em análise e faz tal ponderação em seguida.

Contudo, deve-se destacar que dos 34 acórdão, em 9, o Tribunal afirmou que não seria o caso de segurança jurídica ou interesse social ou porque o contribuinte não conseguiu comprovar ou porque não era caso de alteração de jurisprudência⁶². Nessas hipóteses, de fato,

⁶⁰ O que pode ser interpretado como uma utilização indireta dos princípios pertinentes.

⁶¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669 Distrito Federal, de relatoria do ministro Nelson Jobim, julgada em 05.02.2014.

⁶² Acórdão 10: “[...] não se configurou situação excepcional a ponto de justificar a modulação de efeitos [...]”.

não há que se falar em necessidade de ponderação de princípios porque, se não foram identificadas questões de segurança jurídica ou interesse social, não há, *a priori*, colisão de princípios.

Nesses casos, cumpre salientar que não foram desenvolvidos argumentos claros que poderiam criar critérios objetivos para identificar quais hipóteses configuram (ou não) razões de segurança jurídica ou interesse social.

Por fim, crítica parecida com a que Virgílio Afonso da Silva faz quanto à coerência nos julgados do STF⁶³⁻⁶⁴ pode ser feita aqui. Apesar de se entender que, da teoria dos direitos

Acórdão 14: “A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.”

Acórdão 16: “A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida”.

Acórdão 17: “Não comprovadas as razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão”.

Acórdão 23: “[...] o entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, razão pela qual não há falar em afronta aos preceitos constitucionais invocados no recurso [...] Ao julgar os embargos de declaração, o Pleno assetou não se tratar de situação excepcional ao autorizar a modulação dos efeitos da decisão”.

Acórdão 26: “As razões recursais não contêm indicação concreta nem específica desse risco, motivo pelo qual entendendo ser o caso de indeferir o pleito”.

Acórdão 28: “Não houve, portanto, alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica para a modulação dos efeitos do acórdão embargado”.

Acórdão 32: “[...] salienta-se que a revisão das balizas que norteiam a modulação ou não dos efeitos da decisão proferida na origem depende da demonstração objetiva de risco à segurança jurídica ou de excepcional interesse social. *In caso*, o recorrente não trouxe dado concreto algum a demonstrar a necessidade de modificação da decisão recorrida”.

Acórdão 34: “O instituto da modulação foi engendrado para atender a situação de relevo social, o que não se tem na espécie, uma vez debatido o alcance de incidência do IPTU a pessoa jurídica de direito privado que explora atividade econômica direcionada ao lucro próprio. Ora, se existe interesse social em jogo é o do Município, o qual, conforme ressaltei quando do voto proferido, vê as finanças públicas em risco ante a impossibilidade de tributar imóveis utilizados na exploração de atividades privadas”.

⁶³ “Que fique claro, pois, que se cobra apenas coerência nos julgados no STF, e não a aplicação da regra da proporcionalidade. Se o Supremo Tribunal Federal, por ter outra concepção acerca da estrutura dos direitos fundamentais ou da forma de controlar a colisão entre eles, sustentasse que a regra da proporcionalidade não é aplicável ao caso brasileiro, poder-se-ia criticar essa concepção, mas não a sua coerência. Mas, a partir do momento em que o STF sustenta que a regra da proporcionalidade tem “fundamental importância para o deslinde constitucional da colisão de direitos fundamentais”, e assim o faz não com o intuito de se manter meramente no plano retórico, isto é, de recorrer a um *topos* - como acontece quando menciona o princípio da razoabilidade -, mas com o exposto intuito de ir além, e passar para o plano da aplicação sistemática e estruturada de um modelo pré-existente, é de se esperar, então, que dele seja cobrada coerência.” SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

⁶⁴ Já apontava Virgílio que “a invocação da proporcionalidade é, não raramente, um mero recurso a um *topos*, com caráter meramente retórico, e não sistemático”. Ao tratar da regra da proporcionalidade na jurisprudência do STF, cita, a título de exemplo, o HC 76.060-4 do STF, e afirma que “Apesar de salientar a importância da proporcionalidade ‘para o deslinde constitucional da colisão de direitos fundamentais’, o Tribunal não parece disposto a aplicá-la de forma estruturada, limitando-se a citá-la [...] Não é feita nenhuma referência algum processo racional e estruturado de controle da proporcionalidade do ato questionado, nem mesmo um real cotejo entre os fins almejados e aos meios utilizados [...] Muitas vezes é a fundamentação simplesmente pressuposta, como se se tratasse da utilização de um princípio constitucional de larga tradição no direito brasileiro. SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

fundamentais, decorre a necessidade da utilização da regra da proporcionalidade nos casos de colisão de princípios, se o STF se posicionasse no sentido de não adotar tal teoria, seria possível criticar esse posicionamento, mas não, necessariamente, a coerência do Tribunal. Não obstante, quando um ministro faz a seguinte afirmação, já apresentada nesse trabalho, espera-se a utilização adequada da regra:

“20. Observo, por fim, que a modulação, no presente caso, **decorre de um juízo de ponderação que não envolve o assim chamado princípio da supremacia da Constituição.** A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. **A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.**”⁶⁵ (grifo nosso).

Contudo, não é possível identificar no acórdão a aplicação da regra da proporcionalidade. Na verdade, há apenas a afirmação pelo ministro de que “nestas circunstâncias, eu estarei privilegiando, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que, ao meu ver, milita em favor sobretudo das partes privadas que cumpriram as regras dessa lei.”⁶⁶ Isto posto, percebe-se um comportamento incongruente no Tribunal, que aponta ser necessária a ponderação de princípios, mas não a faz.

4.2 Análise da jurisprudência: a criação de critérios objetivos

Conforme tratado no Capítulo anterior, a falta de citação de dispositivos ou da devida ponderação de princípios nos votos dos ministros do STF não se caracteriza, necessariamente, como um problema irresolúvel para a segurança jurídica dos contribuintes, se for possível extrair dos julgamentos do STF em que se discute a modulação de efeitos em matéria tributária critérios objetivos capazes de definir em quais casos deve ou não ocorrer a modulação.

Na jurisprudência tributária, três são os principais fatores que implicam a discussão sobre a modulação de efeitos temporais: (i) o dano ao erário; (ii) a insegurança jurídica do contribuinte; e (iii) a guerra fiscal. O terceiro caso é exceção ao segundo caso. Enquanto, no segundo, o que está em jogo é a necessária modulação de efeitos em decorrência de prejuízos ao contribuinte, no segundo, apesar desse argumento, entende-se que a modulação de efeitos pode gerar consequências ainda piores, qual seja, a guerra fiscal.

⁶⁵ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481 Paraná, de relatoria do ministro Roberto Barroso, julgada em 11.03.2015.

⁶⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481 Paraná, de relatoria do ministro Roberto Barroso, julgada em 11.03.2015.

Em respeito ao princípio da segurança jurídica, casos semelhantes devem gerar decisões semelhantes. Logo, casos do grupo (i), (ii) e (iii) devem modular ou não os efeitos sempre que for possível identificar determinados critérios comuns.

O presente estudo optou por selecionar os precedentes inseridos no grupo (iii) para a identificação de possíveis critérios objetivos. Tal escolha foi feita por ser um tema que aparece em diversos acórdãos entre os todos os selecionados.

Oportuno destacar que o presente estudo não tem o objetivo de definir quais seriam os critérios objetivos necessários e suficientes, mas sim identificar se existe alguma congruência na jurisprudência da Corte nesse tema no que se refere à criação de tais critérios objetivos.

Nesse sentido, passa-se a análise da identificação de critérios objetivos para a modulação de efeitos em matéria tributária em relação à guerra fiscal.

4.2.1 Guerra fiscal

No Sistema Tributário Nacional, em decorrência do princípio federativo⁶⁷, todos os entes da Federação, dotados de autonomia, têm competência para a instituição de tributos de acordo com o arranjo estabelecido pela Constituição. Nesse sentido, os Estados, Municípios e Distrito Federal têm competência para instituir determinados tributos e, por consequência, competência para conceder isenções⁶⁸⁻⁶⁹⁻⁷⁰ e outros benefícios tributários a eles relacionados.

Tendo em vista a possibilidade de transações entre pessoas físicas ou jurídicas situadas em Estados ou Municípios diferentes (ou no DF e em outro Estado ou Município) - cenário intensificado com os avanços tecnológicos e com o aumento do comércio eletrônico⁷¹ -, se não existirem mecanismos que os impeçam, os referidos entes federativos podem se sentir incentivados a concederem isenções ou outros benefícios tributários com o objetivo de atrair investimentos de contribuintes que buscam a menor carga tributária possível.

⁶⁷ Conforme art. 1º da CRFB/88. *In verbis*: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. Malheiros Editores, 2017. P. 612.

⁶⁹ Em síntese, e nas palavras de Roque Antonio Carraza: “[...] cada pessoa política – está é a regra geral – concede isenções de seus próprios tributos, sem precisar pautar-se pelo comportamento adotado pelas demais.” CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. Malheiros Editores, 2017. P. 615.

⁷⁰ Em que se insere a alíquota zero.

⁷¹ Tendo em vista que é possível que um contribuinte efetue uma compra em determinada localidade, pela internet, e o estabelecimento vendedor esteja localizado em outra região.

A situação descrita pode gerar distorções econômicas não desejadas pelo Estado, como, por exemplo, a concentração de transações comerciais ou investimentos em uma região, em detrimento de outra. É este cenário que doutrina e jurisprudência reconhecem como o de guerra fiscal. O ordenamento jurídico busca evitar tais distorções a partir de remédios constitucionais e legais, tanto em relação ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS, quanto em relação ao Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS.

No que tange à guerra fiscal entre Estados, em matéria de ICMS, a CRFB/88 veda a concessão de isenções autonômicas, incentivos e benefícios fiscais⁷² sem deliberação dos Estados, conforme seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, regulado pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975 – LC nº 24/75⁷³.

A LC nº 24/75 determina que as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais devem ser concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. As deliberações e celebrações desses convênios ocorrem no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, e, nas reuniões nas quais os convênios são celebrados, devem ser convocados representantes de todos os Estados e do DF⁷⁴.

Apesar da obrigatoriedade de convênio prévio, as concessões unilaterais de benefícios tributários são uma realidade, caracterizando-se como uma estratégia recorrente dos Estados para atraírem investimentos privados e aumentarem a arrecadação⁷⁵. Não obstante, as concessões de benefícios sem convênio prévio têm natureza precária, já consideradas inconstitucionais pelo STF em diversas oportunidades, gerando um ambiente de insegurança

⁷² “Reduções da base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistia, diferimentos, parcelamento de débitos tributários, adiamentos de prazos de pagamento, e assim por diante.” CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª ed. Malheiros Editores, 2017. P. 615.

⁷³ BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>

⁷⁴ Ainda, a instalação das reuniões depende da presença da maioria dos Estados e a concessão de benefícios depende sempre da decisão unânime e sua revogação depende da aprovação de quatro quintos, nos termos do art. 2º da LC 24/75.

⁷⁵ A concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais à margem da CRFB/88 e da legislação infraconstitucional se deu de modo tão incontrolável que se tornou necessária a edição da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 – LC 160/2017, visando diminuir os impactos da guerra fiscal e trazer segurança jurídica aos contribuintes. A LC 160/2017 permitiu que Estados e DF possam conceder remissão dos créditos tributários decorrentes de benefícios instituídos em desacordo com a Constituição e a reinstituição de tais benefícios e incentivos mediante a celebração de convênio nos termos da LC nº 24/75. Se, por um lado, a norma foi flexível em relações aos benefícios concedidos antes da sua entrada em vigor, por outro lado, estabeleceu sanções pela concessão de benefícios sem a celebração de convênio pelo CONFAZ, no caso em que o Ministro da Fazenda acolha representação do Estado que se sinta prejudicado, implicando a sujeição do Estado aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais

jurídica aos contribuintes que, de boa-fé ou inseridos em cenários de competitividade agressivos, gozam de benefícios concedidos à margem da ordem constitucional.

Já em relação à guerra fiscal entre Municípios, em matéria de ISS, a solução inicial foi a introdução, pela Emenda Constitucional nº 37/2002, do art. 88⁷⁶ no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, estabelecendo uma alíquota mínima de dois por cento para o imposto, ressalvados determinados serviços, e a proibição de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da referida alíquota mínima. Entretanto, os Municípios acabavam, na prática, diminuindo essa alíquota através de diversos benefícios fiscais⁷⁷.

Em momento posterior, em 29 de dezembro de 2016, foi publicada a Lei Complementar nº 157 – LC 157/2016⁷⁸ que, entre outras disposições, incluiu o art. 10-A⁷⁹ na Lei de Improbidade Administrativa – LIA⁸⁰, definindo como ato de improbidade qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário que não respeite a alíquota mínima, sendo medida encontrada pelo legislador para frear a guerra fiscal entre os Municípios ante a falta de efetividade do art. 88 do ADCT. Em outras palavras, a novidade

⁷⁶ *In verbis*: Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

⁷⁷ Com o objetivo de evitar tais cenários, o STF fixou a seguinte tese no julgamento da ADPF nº 190 realizado em 29.09.2016, que ainda será analisada ainda nesse Capítulo: “EMENTA: [...] É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante”.

⁷⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>.

⁷⁹ *In verbis*: Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”

⁸⁰ BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm>

trazida pela LC nº 157/17 é que, além de prever o já estipulado pelo ADCT⁸¹, agora, tais atos são penalizados com sanções⁸² antes inexistentes.

Relacionando o tema da guerra fiscal com a modulação de efeitos temporais, é possível a identificação de argumentos a favor da modulação e contrários à modulação: se, por um lado, a declaração de inconstitucionalidade de norma que institui isenções ou benefícios fiscais pode gerar impactos na segurança jurídica dos contribuintes que gozaram desses benefícios, muitas vezes ao longo de anos, por outro lado, a determinação de modulação com efeitos *ex nunc* pode gerar incentivos aos entes federativos para continuarem instituindo benefícios à margem da Constituição e da legislação infraconstitucional porque serão beneficiados pela arrecadação sem qualquer tipo de consequência negativa.

O presente Subcapítulo busca analisar como esses argumentos são encontrados na jurisprudência do STF e se é possível identificar a criação de critérios objetivos capazes de orientar o comportamento do contribuinte em casos parecidos. Passa-se, então, com a introdução da Tabela 2, à análise da fundamentação dos precedentes encontrados sobre guerra fiscal⁸³.

⁸¹ A LC 157/2016, ao dispor que o imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários, acrescenta a seguinte disposição não incluída no art. 88 do ADCT: “inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima”.

⁸² A LC 157/2016 introduziu o inciso IV ao seu art. 12 da LIA, que dispõe que o responsável pelo ato de improbidade está sujeito às seguintes cominações que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente: perda da função pública; suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos; e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

⁸³ Na análise, não se inclui a ADI nº 4.628/DF, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgada em 17.09.2014, porque, no caso, a modulação de efeitos não teria influência em gerar incentivos para a guerra fiscal. Na verdade, julgou-se inconstitucional o Protocolo ICMS nº 21, que instituía fórmula de partilha entre o Estado de origem e o de destino nessas aquisições não presenciais, por consumidor final não contribuinte do imposto, como objetivo de impedir que o estado de origem (em regra os do sul e sudeste do Brasil) fiquem com a totalidade do imposto devido, diminuir os impactos negativos da guerra fiscal. Contudo, era contrário à disposição constitucional do art. 155, § 2º, VII, alínea “b. Em síntese, não se trata de concessão sem convênio, mas sim sobre a constitucionalidade do convênio.

Acórdão		Houve modulação?	Tributo - matéria	Fundamentação	Possíveis critérios objetivos extraídos do acórdão
A	ADI 429 CE	sim	ICMS – ausência de convênio interestadual: ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88.	Não há argumento.	Não há.
B	ED na ADI 3.794 PR	não	ICMS - ausência de convênio interestadual: ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88.	(i) Não foram comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou excepcional interesse social. (ii) A modulação de efeitos temporais consistiria em incentivo à guerra fiscal.	(i) Não há a identificação de parâmetros para sinalizar o que seriam razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. Nos casos em que lei estadual institui benefícios fiscais sem convênio, para evitar incentivos à guerra fiscal, não se deve modular.
C	ADI 4.481 PR	sim	ICMS - ausência de convênio interestadual: ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88.	Tempo em vigor da norma (por oito anos), gerando um grande impacto injusto para os contribuintes. Segurança Jurídica.	Tempo em vigor da norma.
D	ADPF 190 SP	sim	ISS – alíquota mínima conforme art. 88 do ADCT.	Lapso temporal expressivo (por sete anos). Segurança Jurídica.	Tempo em vigor da norma.
E	ADI 3.796 PR	sim	ICMS - ausência de convênio interestadual: ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88.	Tempo em vigor da norma (por dez anos)	Tempo em vigor da norma.

F	ADI 2.663 RS	sim	ICMS - ausência de convênio interestadual: ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88.	Tempo em vigor da norma (por quinze anos) Apenas afirma ser caso de “razões de segurança jurídica dos contribuintes”	Tempo em vigor da norma.
---	--------------	-----	---	--	--------------------------

Tabela 2 – A fundamentação da modulação de efeitos temporais nos precedentes sobre guerra fiscal.

O primeiro precedente encontrado que trata sobre guerra fiscal, acórdão A, é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 429 Ceará, de relatoria do ministro Luiz Fux, julgada em 20 de agosto de 2014. No caso, determinado dispositivo da Constituição cearense havia concedido isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência. Na época da apreciação da ação pelo STF, já era jurisprudência firmada no Tribunal o entendimento de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem prévio convênio entre os Estados, feria o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, “g”, da CRFB/88. Nesse sentido, a referida norma foi declarada inconstitucional, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses para que, assim, a matéria fosse submetida ao CONFAZ.

Apesar de citado o art. 27 da Lei nº 9.868/99, nenhum princípio foi mencionado e não houve qualquer fundamentação para a modulação de efeitos. Cabe destacar que, antes do julgamento, o dispositivo não tinha sido suspenso em sede de liminar, porque se entendeu que ele conferiu um benefício a pessoas portadoras de deficiência auditiva e isso não seria razoável – pode-se entender que, de modo implícito, tal argumento foi relacionado à necessidade de modulação de efeitos. Sendo assim, do acórdão A, não é possível extrair nenhum critério que poderia ser utilizado de parâmetro em outros casos.

O acórdão B, Embargos de Declaração na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.794 Paraná, de relatoria do ministro Roberto Barroso, julgados em 18 de dezembro de 2014, é o primeiro da base de dados da pesquisa em que se argumenta expressamente que a modulação de efeitos temporais consistiria em incentivo à guerra fiscal. No julgamento, discutiu-se o pedido de modulação de efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade de lei do Estado do Mato Grosso do Sul que conferiu benefícios fiscais de ICMS sem convênio.

O relator usou dois argumentos para afastar a modulação: (i) que o embargante, Governador do Estado de Mato Grosso do Sul, não teria demonstrado concretamente os motivos

– de segurança jurídica ou excepcional interesse social - que justificasses a modulação; e (ii) que a modulação incentivaria a guerra fiscal.

Sobre o primeiro argumento, não há, no acórdão, a apresentação de parâmetros que possam basear o comportamento do contribuinte para ser capaz de identificar em quais casos estariam demonstrados a segurança jurídica ou o excepcional interesse social.

Em relação ao segundo argumento, deve-se apontar que, em seu voto, o relator afirma que a jurisprudência do STF não tem admitido a modulação de efeitos nos casos em que um Estado institui benefício fiscal sem convênio prévio, contudo, na pesquisa, não foi encontrado precedente anterior a esse que tratasse do mesmo tema. Ainda, o ministro cita a ADI nº 2.345, de relatoria do ministro Cezar Peluso, a ADI nº 2.906, de relatoria do ministro Marco Aurélio e a ADI nº 1.247, de relatoria do ministro Dias Toffoli como precedentes semelhantes ao caso em análise, nos quais o STF não teria admitido a modulação de efeitos. Entretanto, da leitura de tais acórdãos, não é possível identificar argumentação nesse sentido.

Portanto, um possível critério objetivo que pode ser extraído do caso B é o de que não se deve modular nos casos de normas estaduais que instituem benefícios tributários sem convênio prévio, em desacordo com a Constituição.

No acórdão C, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.481 Paraná, de relatoria do ministro Roberto Barroso, julgada em 11.03.2015, discutiu-se a constitucionalidade de lei do Estado do Paraná que instituiu benefícios fiscais relativos ao ICMS sem convênio interestadual prévio.

Tendo em vista a incontestável jurisprudência do STF no sentido de declarar inconstitucionais as normas que não respeitam o mandamento do art. 155, § 2º, XII, “g”, CRFB/88, destaca o relator, que, no caso, a decisão de inconstitucionalidade da norma não gera surpresa. Entretanto, ressalva que a norma esteve em vigor por oito anos e a sua declaração de inconstitucionalidade “geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”.

Reconhecer que a declaração de inconstitucionalidade não “geraria surpresa” é admitir, ainda que indiretamente, que, *a priori*, a norma não geraria impactos negativos de insegurança jurídica. Contudo, tal entendimento é flexibilizado, pois, ainda que reiteradamente reconhecida pelo Supremo a inconstitucionalidade de tais normas, a norma vigorou por um relevante período de tempo, gerando efeitos para diversos contribuinte.

Nesse sentido, apesar de admitir que, nesses casos, “a modulação faz com que, em certa medida, ‘o crime compense’”, porque o estado se beneficia do período em que a lei inconstitucional produzia seus efeitos, o ministro pondera tal entendimento com o fato de que

o desfazimento dos benefícios poderia ser “talvez de um impacto imprevisível e possivelmente injusto em relação, pelo menos, às partes privadas que cumpriram a lei tal como ela foi posta.”.

Ainda, sugere o relator que, para evitar que uma lei vigore por um prazo significativo (sem explicitar o que seria “prazo significativo”), evitando-se a necessidade de modulação de efeitos no âmbito da guerra fiscal:

“[...] o Tribunal e cada Relator procure se pronunciar, **cauteladamente e no primeiro momento possível**, em seguida trazendo à bancada, **pela suspensão da lei, quando seja o caso, por violação desse dispositivo, para que ela não vigore por nenhum prazo significativo.**” (grifo nosso),

Neste caso, pode-se extrair a criação do seguinte critério objetivo: nos casos de guerra fiscal, não se deve modular, exceto quando a norma está em vigor por um prazo significativo, na hipótese, oito anos.

No acórdão D, Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 190 São Paulo, de relatoria do ministro Edson Fachin, julgada em 29.09.2016, discutiu-se a constitucionalidade de lei do Município da Estância Hidromineral de Poá que não seriam incluídos na base de cálculo do imposto determinados tributos federais que reduziu a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pela Constituição. O Tribunal modulou os efeitos argumentando, de acordo com o voto do relator que o lapso temporal de vigor da norma é expressivo – de sete anos – de modo que, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, deveriam ser modulados os efeitos.

O ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, ainda afirma que “em matéria tributária, sempre que se modifica um entendimento ou se tira a validade de algo que vigorou muito tempo, a regra deve ser a de atribuir efeitos prospectivos para a decisão”.

Logo, do acórdão D, também é possível extrair o mesmo critério objetivo relacionado ao tempo em vigor da norma declarada inconstitucional.

O acórdão E, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.796 Paraná, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, julgada em 08 de março de 2017, trata de declaração de inconstitucionalidade de lei do Estado do Paraná, com efeitos *ex nunc*, que concedeu benefício fiscal unilateral de ICMS sem convênio prévio.

O relator faz expressa menção ao caso B, ao afirmar que a orientação da Corte sobre o tema sempre foi “taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da guerra fiscal.”. Contudo, pondera que, no caso em julgamento, utilizando-se do acórdão C como precedente, a lei estava em vigor a mais de dez anos, havendo, então, razões de segurança jurídica e interesse social que justificariam a modulação de efeitos. Nesse sentido, o

ministro Roberto Barroso, em seu voto afirma que, no acórdão C o Tribunal constatou que “nos casos em que a lei tivesse vigorado por muitos anos a não modulação penalizaria, em última análise, a empresa que cumpriu a lei.”

A partir da análise do acórdão E, pode-se perceber que o precedente que criou o critério objetivo referente ao tempo em vigor da norma declarada constitucional foi utilizado, logo, utilizou-se o referido critério para a solução do caso.

Por fim, o acórdão F, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.663 Rio Grande do Sul, de relatoria do ministro Luiz Fux, julgada na mesma sessão do acórdão E, trata da declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *ex nunc*, de dispositivo de lei do Estado do Rio Grande do Sul que, ao tratar de incentivos para as empresas que financiem bolsas de estudo aos professores que necessitam completar a formação pedagógica, instituiu benefício fiscal de ICMS, sem convênio prévio a tais empresas.

Na argumentação pela modulação de efeitos, o relator se limita a destacar que cabe modulação em “razões de segurança jurídica do contribuinte”. Já o ministro Roberto Barroso, em seu voto, destaca que a norma esteve vigente por quinze anos e que não acha que “quem tenha se beneficiado possa ser compelido a devolver dinheiro ou a pagar tributo”.

Neste acórdão, também é possível identificar argumentação no sentido de adotar o critério objetivo relacionado ao tempo em vigor da norma declarada inconstitucional.

Ante o exposto, sobre a fundamentação da modulação de efeitos temporais em matéria tributária no tema de guerra fiscal é possível afirmar que há a identificação pelo menos dois critérios objetivos que podem servir de norte ao contribuinte: (i) não se deve modular em casos de guerra fiscal; (ii) exceto nos casos em que a norma declarada inconstitucional vigorou por determinado período expressivo de tempo. O critério (i) aparece no segundo precedente e o critério (ii) aparece nos últimos quatro precedentes dos seis selecionados, sendo regra de exceção ao critério (i).

Apesar da identificação de tais critérios objetivos que favorecem para diminuir a insegurança jurídica dos contribuintes, uma crítica deve ser feita ao critério (ii): a falta de identificação precisa em relação a qual seria o prazo determinado, sendo utilizados termos como “prazo significativo” – menor prazo identificado entre os precedentes foi o de sete anos, no acórdão D.

5. CONCLUSÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso buscou, a partir de uma análise empírica da fundamentação dos ministros do STF sobre os aspectos materiais da modulação de efeitos em matéria tributária, verificar se, nesses casos, há a utilização da regra da proporcionalidade para a solução da colisão de princípios e se é possível identificar critérios objetivos na jurisprudência do STF para a modulação de efeitos temporais em matéria tributária.

Com base no exposto, chegou-se a duas conclusões: primeiro, que o Tribunal não utiliza a regra da proporcionalidade para solucionar a colisão de princípios ao julgar casos de modulação de efeitos em matéria tributária. Segundo, que, pelo menos nos casos de guerra fiscal, a Corte conseguiu criar critérios objetivos para a concessão de modulação de efeitos.

Nesse sentido, a primeira conclusão pode não ser necessariamente um problema irresolúvel para a segurança jurídica dos contribuintes, nos casos em que o Tribunal é capaz de gerar critérios objetivos que podem orientá-los em seu comportamento.

Ao decidirem sobre a modulação de efeitos em casos de matéria tributária, o STF pode cooperar para diminuir o cenário de insegurança jurídica para os contribuintes, ao criar critérios objetivos capazes de nortear o seu comportamento. Neste estudo, ao buscar analisar a possível criação de critérios objetivos, foram utilizados os precedentes relacionados à guerra fiscal por se entender que seria um tema de relevância para o Direito Tributário, na discussão sobre modulação de efeitos temporais, e por existirem diversos casos na jurisprudência do STF que permitiriam a análise da congruência da Corte. Outras análises como essa podem ser feitas para identificar a possível criação de critérios objetivos em outros casos, além dos que envolvem a guerra fiscal, em matéria tributária.

Por fim, ressalva-se que o presente trabalho não pretendeu defender que o STF pode decidir sem expor a sua fundamentação se for capaz de criar critérios objetivos para solucionar casos. Na verdade, analisando-se pela perspectiva do princípio da segurança jurídica dos contribuintes, os problemas decorrentes da falta de fundamentação de acordo com a o dever constitucional de fundamentação e da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy podem ter menos efeitos negativos a partir da criação de critérios objetivos aptos a nortear o comportamento do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de **Virgílio Afonso da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ARGUELHES, Diego Werneck. **Argumentos consequencialistas e o estado de direito: subsídios para uma compatibilização**.
- ARGUELHES, Diego Werneck. **Poder Não é Querer: Preferências Restritivas e Redesenho Institucional no Supremo Tribunal Federal pós-democratização**.
- ARGUELHES, Diego Werneck; RIBEIRO, Leandro Molhano. **Pressupostos Institucionais de Teorias sobre Comportamento Judicial e sua Transposição ao Caso Brasileiro**. *Direito e Praxis*, v.4, n.7, 2013.
- APPIO, Eduardo. **Controle de Constitucionalidade: Modulação dos efeitos, Uniformização de Jurisprudência e Coisa Julgada**. Curitiba: Juruá, 2011.
- BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BARROSO, Luís Roberto. **Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada. Quorum de deliberação**. 2008.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de**

mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm>

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm>.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869impressao.htm>

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8429.htm>

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. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>

BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102

da Constituição Federal. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9882.htm>

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31ª ed.
Malheiros Editores, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 17ª ed. Malheiros Editores, 2017.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo Judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de Direito Tributário.** Trabalho de Conclusão de Curso – Escola de Direito do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

DOS SANTOS, Anderson Passos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade: A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro.** Disponível em: <<
http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7496>>. Acesso em 26.06.2018.

LEAL, Fernando e DIAS, Daniela Guerreiros. **Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário.** Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, nº 3, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Repetição do Indébito e compensação no direito tributário.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

NETO, Celso de Barros Correia. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal.** Disponível em: <<<https://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>>. Acesso em: 26.06.2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **A Modulação no Controle de Constitucionalidade de Novos Tributos.** Estadão, 10 de julho de 2014. Disponível em: <

<https://politica.estadao.com.br/blogs/supremo-em-pauta/a-modulacao-no-controle-de-constitucionalidade-de-novos-tributos/>>. Acesso em 01/11/2018.

SARMENTO, Daniel. **A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade.**

SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem.**

SILVA, Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável.** Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 91, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Deciding Without Deliberating.** International Journal of Constitutional Law, v.11, n. 3, p. 557–584, jul. 2013

TORRES, Heleno Taveira. **Modulação de efeitos da decisão e o ativismo judicial.**

Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental#_ftnref2> Acesso em: 23.06.2018.

VELLOSO FILHO, Carlos Mário. **Modulação dos efeitos das decisões do STF e do STJ.**

Disponível em: <[http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI274538,41046-](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI274538,41046-Modulacao+dos+efeitos+das+decisoese+do+STF+e+do+STJ)

[Modulacao+dos+efeitos+das+decisoese+do+STF+e+do+STJ](http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI274538,41046-Modulacao+dos+efeitos+das+decisoese+do+STF+e+do+STJ)>. Acesso em 23.06.2018.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia.** Revista Direito GV, n° 08, São Paulo, juldez, 2008. p. 441-463.

APÊNDICE A

	Acórdão	Data do julgamento	Órgão julgador	Autor/Recorrente	Réu/Recorrido	Conclusão
1	RE 401.953-1 RJ	16.05.2007	Plenário	Município do Rio de Janeiro	Estado do Rio de Janeiro	procedente
2	RE 353.657-5 PR	25.06.2007	Plenário	União	Madira Santo Antônio Ltda.	procedente
3	RE 370.682-9 SC	25.06.2007	Plenário	União	Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda.	procedente
4	RE 556.664-1 RS	12.06.2008	Plenário	União	Novoquim Indústria Químicas Ltda.	improcedente
5	RE 559.943-4 RS	12.06.2008	Plenário	Instituto Nacional do Seguro Social - INSS	Abdalla Husein Humad ME	improcedente
6	RE 560.626-1 RS	12.06.2008	Plenário	União	REDG - Consultoria Tributária Sociedade Civil Ltda.	improcedente
7	RE 377.457-3 PR	17.09.2008	Plenário	Antônio Glênio F. Albuquerque e Advogados Associados S/C	União	improcedente
8	RE 363.852 MG	03.02.2010	Plenário	Frigorífico Mataboi S.A.	União	procedente
9	ADI 875 DF	24.02.2010	Plenário	Governador do Estado do Rio Grande do Sul e outros	Presidente da República e Congresso Nacional	procedente
10	RE 596.177 RS	01.08.2011	Plenário	Adolfo Angelo Marzari Junior	União	procedente
11	ADI 2.669 DF	05.02.2014	Plenário	Confederação Nacional do Transporte		improcedente
12	ADI 429 CE	20.08.2014	Plenário	Governador do Estado do Ceará		parcialmente procedente
13	ADI 4.628DF	17.09.2014	Plenário	Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo		procedente
14	ED no RE 559.937 RS	17.09.2014	Plenário	União	Vernicitec Ltda.	improcedente
15	RE 680.089 SE	17.09.2014	Plenário	Estado de Sergipe	B2W - Companhia Global do Varejo	improcedente
16	ED no RE 595.838 SP	18.12.2014	Plenário	União	Etel Estudos Técnicos Ltda.	improcedente

17	ADI 3.794 PR	18.12.2014	Plenário	Governador do Estado de Mato Grosso do Sul	Governador do Estado do Paraná	improcedente
18	ADI 4.481 PR	11.03.2015	Plenário	Confederação Nacional da Indústria. Intdo: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná		parcialmente procedente
19	ADI 4.171 DF	20.05.2015	Plenário	Confederação Nacional do Comércio. Intdo: Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ		procedente
20	ED na ADI 3.106 MG	20.05.2015	Plenário	Governador do Estado de Minas Gerais	Procuradoria-Geral da República	parcialmente procedente
21	RE 723.651 PR	04.02.2016	Plenário	Luiz Geraldo Bertolini Filho	União	improcedente
22	ED na ADI 2.549 DF	01.07.2016	Plenário	Governador do Distrito Federal	Governador do Estado de São Paulo	improcedente
23	AG REG no RE 791.350 PR	27.09.2016	Primeira Turma	União	Clínica Hospitalar de Imagem de São José Ltda.	improcedente
24	ADPF 190 SP	29.09.2016	Plenário	Governador do Distrito Federal		parcialmente procedente
25	RE 838.284 SC	19.10.2016	Plenário	Projetecon Construções LTDA.	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia - CREA/SC	improcedente
26	RE 704.292 PR	19.10.2016	Plenário	Conselho Regional de Enfermagem do Paraná - COREN/PR	Terezinha de Jesus Silva	improcedente
27	RE 593.849 MG	19.10.2016	Plenário	Parati Petróleo LTDA.	Estado de Minas Gerais	procedente
28	ED no RE com Agravo 957.650 AM	28.10.2016	Plenário	Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA	Dograrias Santo Remédio LTDA.	improcedente
29	ADI 3.796 PR	08.03.2017	Plenário	Governador do Estado do Paraná		procedente

30	ADI 2.663 RS	08.03.2017	Plenário	Governador do Estado do Rio Grande do Sul		parcialmente procedente
31	RE 434.251 RJ	19.04.2017	Plenário	Município do Rio de Janeiro	DISBARRA - Distribuidora Barra de Veículos LTDA.	procedente
32	AG REG no RE 867.677 SC	06.10.2017	Primeira Turma	Estado de Santa Catarina	Companhia de Desenvolvimento do Estado de Santa Catarina - CODESC e Diversões Eletrônicas Brasili Ltda. e outros	improcedente
33	Segundos ED no RE 539.849	08.11.2017	Plenário	Estado de Minas	Parati Petróleo Ltda.	improcedente
34	Segundos ED no RE 601.720 RJ	12.04.2018	Plenário	Barrafor Veículos LTDA.	Município do Rio de Janeiro	improcedente