

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO

GABRIELA PIMENTA REGO LIMA

MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE DO ARGUMENTO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

BRASÍLIA

2021

GABRIELA PIMENTA REGO LIMA

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE DO ARGUMENTO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação de Mestrado, desenvolvida sob a orientação do Professor Doutor Celso de Barros Correia Neto, apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

BRASÍLIA

2021

GABRIELA PIMENTA REGO LIMA

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
ANÁLISE DO ARGUMENTO DO IMPACTO ORÇAMENTÁRIO NAS DECISÕES DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Constitucional do IDP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Constitucional.

28 de junho de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Orientador

Prof. Doutor Celso de Barros Correia Neto

IDP

Prof. Avaliador 1

Profa. Doutora Marilda de Paula Silveira

IDP

Prof. Avaliador 2

Profa. Doutora Liziane Angelotti Meira

FGV

À melhor mãe e ao melhor pai do mundo,
que eu tenho a sorte de chamar de meus.

AGRADECIMENTOS

Eu tenho o privilégio de ser cercada por pessoas muito especiais que ajudaram na construção do meu caminho. No Mestrado não foi diferente. A elaboração do trabalho em si é muito solitária, porém, se não fosse o apoio dessas pessoas, sem dúvida, a jornada do Mestrado, que durou dois anos e meio, teria sido muito mais árdua. Por isso, aproveito esse espaço para agradecer pontualmente a algumas dessas pessoas.

Aos meus pais, Juliana Pimenta Rego Lima e Jorge Gomes Lima, que sempre me apoiaram incondicionalmente em todos os meus projetos acadêmicos e profissionais. Mesmo em meio a dificuldades, sempre mantiveram a minha formação como prioridade. Sou eternamente grata ao esforço deles.

Ao meu orientador, Celso de Barros Correia Neto, que foi uma peça fundamental para o desenvolvimento desse trabalho.

Às professoras Liziane Angeloti Meira e Marilda de Paula da Silveira, que gentilmente aceitaram o convite para compor a minha banca de defesa, e avaliaram meu trabalho de forma minuciosa, apontando questões positivas e negativas, com muita delicadeza e respeito, fazendo com que algumas críticas, mesmo que mais duras, não me desmotivassem, pelo contrário, me motivaram a seguir na pesquisa.

À Professora Hadassah Laís de Sousa Santana que dedicou tempo a leitura do meu trabalho e deu ótimas sugestões para o aprimoramento do texto na banca de qualificação.

À querida amiga e parceira de Mestrado, Rebeca Drummond de Andrade Muller, que dividiu comigo angústias, aprendizados e alegrias, mas que, principalmente, nunca deixou que eu duvidasse da minha competência.

Ao Professor Humberto Cunha dos Santos, que apesar de ter chegado aos “45 do segundo tempo”, teve o cuidado de ler meu trabalho, dar sugestões, indicar leituras e me apoiar.

À jovem estudante Rayanne Letícia Soares, pelo apoio e disponibilidade.

Aos Mestres, André Mirza, Ana Beatriz Brusco, Bárbara Bueno, Eurípedes Sousa, José Luiz Galvão, João Sérgio dos Santos e Pedro Tiziotti, eu não poderia ter escolhido pessoas melhores para dividir essa experiência.

A todos os professores que integram o Programa do Mestrado Acadêmico em Direito, sem dúvidas são grandes inspirações.

Se você vai tentar, vá até o fim, caso contrário, nem comece.

Charles Bukowski

RESUMO

Com o presente trabalho buscamos analisar o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público utilizado nos pedidos de modulação de efeitos em casos tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal, especificamente, em processos indicados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, no período de 2010 a 2020. A modulação de efeitos foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro de forma expressa na Lei nº 9.868/1999 e se apresenta como forma de minimizar eventuais danos consequentes da declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato. A ideia desse estudo se deu a partir de análise do recurso extraordinário 574.706, extremamente relevante no âmbito jurídico tributário, cujo impacto ao orçamento público é estimado em 250 bilhões de reais. Para compreender a percepção da Suprema Corte sobre a matéria, analisamos casos concretos selecionados a partir da Lei de Diretrizes Orçamentárias, no período mencionado, que tratam sobre o argumento do impacto ao orçamento público nos pedidos de modulação. É discutido panorama teórico acerca da argumentação das decisões, com destaque ao consequencialismo em matéria tributária. As demandas tributárias que envolvem cifras expressivas e que têm potencial risco de perda para a União são listadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias porque podem afetar a arrecadação fiscal, e, conseqüentemente, a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade, tratando-se, assim, de tema atual e importante. Ao final, é discutido como o Supremo Tribunal Federal entende o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público na modulação de efeitos, realçando a falta de parâmetros jurídicos desse argumento para orientar a sua aplicação prática.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de Constitucionalidade. Modulação de Efeitos. Matéria Tributária. Impacto ao Orçamento Público. Argumentação Jurídica. Consequencialismo.

ABSTRACT

With this work, we seek to analyze the consequentialist argument of the impact on the public budget in requests for modulation of effects in tax cases judged by the Federal Supreme Court, specifically, in cases indicated by the Budget Guidelines Law, from 2010 to 2020. Modulation of effects was introduced in the Brazilian legal system expressly in Law No. 9,868/1999 and is presented as a way to minimize eventual damages resulting from the declaration of unconstitutionality of a law or act. The idea behind this study was based on the analysis of extraordinary appeal 574,706, an extremely relevant case in the tax legal sphere, that impact on the public budget is estimated at R\$ 250 billion. To understand the Supreme Court's perception of the matter, we analyzed specific cases selected from the Budget Guidelines Law, in the aforementioned period, which specifically deal with the argument of the impact on the public budget in the requests for modulation. A theoretical overview of the argumentation of decisions is discussed with emphasis on the consequentialism in tax matters. Tax demands that involve significant figures and that have a potential risk of loss to the Union are listed in the Budget Guidelines Law because they can affect tax collection and consequently the provision of essential public services to society, thus dealing with of current and important theme. At the end, it is discussed how the Federal Supreme Court understands the consequentialist argument of the impact on the public budget in the modulation of effects, highlighting the lack of legal parameters of this argument to guide its practical application.

KEY WORDS: Constitutionality Control. Effects Modulation. Tax Law. Public Budget Impact. Legal Argument. Consequentialism.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta por Omissão
AGU	Advocacia Geral da União
CF	Constituição Federal
CCJ	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Funrural	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LAI	Lei de Acesso à Informação
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
nCPC	Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PGR	Procuradoria-Geral da República
PLS	Projeto de Lei do Senado
PPA	Plano Plurianual
SAJ	Sistema de Acompanhamento Judicial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
RFB	Receita Federal do Brasil
RE	Recurso Extraordinário
RREE	Recursos Extraordinários
REsp	Recurso Especial
TFR	Tribunal Federal de Recursos
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
CAPÍTULO 1. PANORAMA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	16
1.1. Controle Jurisdicional de Constitucionalidade.....	16
1.2 A (In)constitucionalidade do Artigo 27 da Lei nº 9.868/1999.....	20
1.3 Modulação de Efeitos nas Decisões de Inconstitucionalidade no Brasil.....	22
1.3.1 Eficácia das Decisões no Controle Concentrado	26
1.3.2 Eficácia das Decisões no Controle Difuso.....	27
1.3.2.1 A Mitigação de Efeitos.....	31
1.4 O Argumento do Impacto ao Orçamento Público para fins de Segurança Jurídica e de Excepcional Interesse Social.....	35
1.4.1 Segurança Jurídica.....	38
1.4.2 Excepcional Interesse Social.....	43
1.5 A Importância da Modulação de Efeitos em Matéria Tributária	47
CAPÍTULO 2. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO STF SOBRE O TEMA	49
2.1 A LDO e os casos tributários julgados pelo STF de 2010 a 2020	49
2.2 Exclusão de ICMS e de PIS/COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS Importação: RE 559.937 (Tema 01/RG).....	52
2.3 Contribuição Previdenciária de Cooperativas: RE 595.838 (Tema 166/RG)	56
2.4 CIDE para SEBRAE, APEX e ABDI: RE 603.624 (Tema 325/RG)	59
2.4.1 Argumentos pela inaplicabilidade da Modulação	62
2.4.2 Argumentos pela aplicabilidade da Modulação	64
2.5 A Modulação de Efeitos na “Tese do século”: RE 574.706 (Tema 69/RG).....	65
2.5.1 O Argumento do Impacto ao Orçamento Público com base em números.....	66
2.5.2 Contexto Processual da Matéria	68
2.5.3 Julgamento da Modulação e o entendimento pela “Virada Jurisprudencial” ...	75

2.6 Breve nota quanto à forma dos pedidos de Modulação.....	84
CAPÍTULO 3. O ARGUMENTO DO IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO PARA FINS DE MODULAÇÃO DE EFEITOS	86
3.1 Aplicação da Teoria da Argumentação Jurídica.....	86
3.2 A Utilização do Argumento Consequencialista	94
3.3 Consequencialismo em Matéria Tributária	99
3.4 O Argumento Consequencialista do Impacto ao Orçamento Público para fins de Modulação de Efeitos na visão do STF	107
CONCLUSÃO	120
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	125
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	125
ANEXO I - Tabela de casos dos “Anexos Fiscais” das LDOs de 2010 a 2020	131
ANEXO II - NOTA CETAD/COEST Nº 103/2013, RELATIVA AO RE 559.937	138
ANEXO III - NOTA RFB/CETAD Nº 149/2014, RELATIVA AO RE 595.838	139
ANEXO IV - NOTA SIC CETAD/COEST Nº 182/2020, RELATIVA AO RE 559.937	141
ANEXO V - NOTA SIC CETAD/COEST Nº 180/2020, RELATIVA AO RE 595.838	143

INTRODUÇÃO

O presente trabalho é dedicado à análise do argumento do impacto ao orçamento público nos pedidos de modulação de efeitos em processos tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), especificamente, em casos indicados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), no período de 2010 a 2020.

A pesquisa tem por ponto de partida a análise do recurso extraordinário (RE) 574.706, caso de extrema relevância no âmbito jurídico tributário, não apenas pela importante discussão de mérito acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas também por tratar da modulação de efeitos pleiteada sob o argumento consequencialista do impacto que a decisão de mérito causaria ao orçamento público.

Considerando o julgado assinalado, propõe-se a discussão sobre a modulação de efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, prevista no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, sob os seguintes aspectos, a importância da modulação de efeitos em matéria tributária, a adequação do argumento do impacto ao orçamento público aos conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social e a utilização de argumentos consequencialistas para se pleitear a modulação de efeitos. Serão essas as matérias objeto deste texto.

No primeiro capítulo, de forma introdutória, será feito um panorama sobre a modulação de efeitos no Brasil, no qual esclareceremos que o Poder Judiciário, por meio da jurisdição constitucional, busca equilibrar os poderes em prol da manutenção do Estado Democrático e da supremacia da Constituição. Um dos mecanismos para manter esse equilíbrio é o controle de constitucionalidade, por meio do qual o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos que diverjam da Lei Maior. A partir daí surge a controvérsia quanto aos efeitos dessa declaração. No Brasil, os efeitos são *ex tunc*, isto é, retroagem desde a criação da norma, conforme influência do modelo norte-americano, que aplica a teoria da nulidade. Ocorre que, em algumas situações, os efeitos retroativos podem ser problemáticos.

Dessa forma, a modulação de efeitos se apresenta como mecanismo para minimizar ou até mesmo evitar eventuais danos consequentes da declaração de inconstitucionalidade, desde que seja feito “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”, como apontado na exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999.

Nesse cenário, ainda no primeiro capítulo, será abordada a constitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, a qual está sendo discutida na ADI 2.154, ajuizada no início do ano 2000, poucos meses após a entrada em vigor da referida lei. Apesar das correntes divergentes acerca de sua constitucionalidade, fato é que a norma prevista no artigo 27 vem sendo aplicada desde a sua inclusão no ordenamento jurídico, o que, na prática, acaba por ser um reconhecimento de sua constitucionalidade.

A Lei nº 9.868/1999 dispõe especificamente sobre o processo e julgamento da ADI e da ADC, aplicando-se, dessa forma, aos processos objetivos (controle concentrado), mas, com o passar do tempo, o STF passou a estender a possibilidade da modulação também aos processos subjetivos (controle difuso), por isso, abordaremos essa distinção, bem como a eficácia das decisões em ambos os controles. Para os fins dessa pesquisa importa, principalmente, o estudo do controle difuso, pois fixamos como critérios de pesquisa os recursos extraordinários (RREE), com repercussão geral, que se incluem nessa modalidade de controle.

Ao final do capítulo introdutório, chegaremos à análise das razões de aplicação da modulação de efeitos, previstas no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, quais sejam, “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, termos amplos e indeterminados. Buscaremos compreendê-los quando utilizados no manejo do argumento do impacto orçamentário para fins de modulação de efeitos em processos tributários.

Fixadas essas premissas, no segundo capítulo passaremos à análise dos processos tributários selecionados para o presente estudo, julgados pelo Supremo Tribunal Federal, para compreender como a Corte vem decidindo sobre a modulação de efeitos em matéria tributária, principalmente, em relação ao argumento do impacto ao orçamento público.

Para selecionar os casos a serem examinados foi fixado marco temporal de 2010 a 2020. Nesse período, separamos todos os processos tratados como “demandas judiciais de natureza tributária da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)”, indicadas nos anexos de “riscos fiscais” da Lei de Diretrizes Orçamentárias do período em referência¹. Esses processos judiciais tributários encontram-se em trâmite na Suprema Corte, e possuem relevância particular porque seus passivos contingentes são elevados e representam risco de perda possível para a União, devendo ser provisionados anualmente no orçamento público.

¹ No Anexo I deste trabalho apresentaremos tabela listando todos os casos tributários previstos nos Anexos Fiscais das LDOs de 2010 a 2020.

Em relação às demandas tributárias em trâmite no STF, a LDO lista apenas casos com repercussão geral reconhecida, cujos efeitos são *erga omnes*, em outras palavras, em geral, os casos com repercussão geram maior impacto no meio jurídico, pois as decisões desses processos são replicadas a todos os outros processos espalhados pelo Brasil que tratem da mesma matéria.

Na LDO/2020, por exemplo, destacou-se que entre as ações que tramitaram no STF naquele ano, havia 163 temas tributários com repercussão geral reconhecida, destacando-se, entre eles, 23 casos classificados como “perda possível” para a União, com risco orçamentário de bilhões de reais.

Cabe destacar que analisamos todos os casos indicados no Anexo I deste trabalho em busca de processos nos quais se pleiteou a modulação de efeitos sob o argumento do impacto orçamentário – alguns processos trataram da modulação, mas não sob o argumento do impacto orçamentário, por isso, estes casos não foram objeto deste estudo. Assim, utilizando-se desses parâmetros de pesquisa, encontramos o RE 559.937², o RE 595.838³ e o RE 603.624⁴.

Além desses casos, não poderia faltar o estudo do próprio RE 574.706⁵, que há anos vem sendo incluído nos anexos de “riscos fiscais” das LDOs. O julgamento desse caso foi concluído em maio de 2021, ou seja, fora da delimitação temporal inicialmente concebida. No entanto, dada a relevância do caso no âmbito jurídico-tributário, pelo elevadíssimo valor envolvido, pela complexidade da tese jurídica, pelos milhares de processos similares espalhados por todo país, não poderíamos passar pela temática da modulação de efeitos em matéria tributária sem tratar desse processo.

O mérito do referido RE foi julgado pela Suprema Corte em 2017, quando foi declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Conforme dados informados pela Receita Federal do Brasil (RFB), e reproduzidos nas LDOs, estimou-se que em caso de derrota da União, seria desembolsado à título de devolução aos contribuintes valor de R\$ 250,3 bilhões e perda de arrecadação de R\$ 27,12 bilhões projetada para 2015. Com base nesses dados, a Fazenda Nacional utilizando-se, principalmente, do argumento do impacto ao orçamento público, pleiteou a aplicação da modulação de efeitos.

² Tema 01/RG: Exclusão de ICMS e de PIS/COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS Importação.

³ Tema 166/RG: Contribuição previdenciária de cooperativas.

⁴ Tema 325/RG: CIDE para o SEBRAE, APEX E ABDI.

⁵ Tema 69/RG: Exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

Assim, o objetivo do segundo capítulo, em síntese, é a análise processual dos casos mencionados acima, com o intuito de expor os argumentos apresentados por ambas as partes para afastar (posição do contribuinte) ou aplicar (posição da PGFN) a modulação de efeitos com fundamento no impacto ao orçamento público, bem como os argumentos utilizados pela Suprema Corte ao decidir sobre os casos. Por essa razão, tratar-se-á de um capítulo descritivo, voltado à exposição dos detalhes dos casos concretos.

A partir da base introdutória acerca da modulação de efeitos traçada no primeiro capítulo e do estudo dos casos concretos elaborado no segundo capítulo, passaremos ao terceiro capítulo, cujo intuito é compreender o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do argumento do impacto orçamentário, que vem sendo apresentado pela Fazenda Nacional ao requerer a modulação de efeitos em casos tributários.

Para tanto, o terceiro capítulo inicia-se pelo panorama teórico acerca da teoria da argumentação das decisões, que é elemento importante na interpretação constitucional da atualidade, uma vez que a solução de *hard cases* não se encontra plenamente prevista no ordenamento, dependendo também de outras valorações.

A partir daí, será contextualizada a perspectiva do consequencialismo, discutindo-se como a literatura compreende o argumento consequencialista, ora destacando-o como um elemento discricionário e que, portanto, não mereceria fazer parte da argumentação jurídica, ora entendendo-o como essencial à teoria da argumentação jurídica destinado a justificar o melhor sentido de aplicação das decisões judiciais.

A preocupação crescente do meio jurídico, traduzida no aumento da reflexão sobre a adequação das decisões judiciais aos problemas sociais contemporâneos, abre portas para a aplicação da teoria da argumentação. Em se tratando da excepcionalidade da modulação é essencial que sejam apresentados argumentos suficientes a justificarem sua aplicação, principalmente, em se tratando de argumentos consequencialistas. Dessa forma, ao final do capítulo, será feita a análise do argumento consequencialista do impacto ao orçamento público para fins de modulação de efeitos, conforme o entendimento da Suprema Corte.

Após percorrer todo esse caminho, serão apresentadas as conclusões finais, nas quais demonstraremos a visão do Supremo Tribunal Federal de forma restrita aos julgamentos analisados no segundo capítulo, acerca da possibilidade da utilização do argumento consequencialista do impacto ao orçamento público para fins de modulação de efeitos, e se a Corte estabelece parâmetros para a sua utilização.

CAPÍTULO 1. PANORAMA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

1.1. Controle Jurisdicional de Constitucionalidade

A Constituição de um país é a norma fundamental que empresta validade a todas as demais normas existentes em um sistema jurídico⁶. Partindo-se dessa premissa, é dever do Tribunal Constitucional afastar leis e atos normativos que divirjam da Lei Maior, através do controle de constitucionalidade, que é o mecanismo hábil para tanto. Dessa forma, o Poder Judiciário, por meio da jurisdição constitucional, busca equilibrar os Poderes em prol da manutenção do Estado Democrático e da supremacia da Constituição.

O controle de constitucionalidade é essencial para garantir a supremacia da Carta Magna sobre a legislação infraconstitucional, sendo que somente a partir da declaração de inconstitucionalidade é que determinada lei ou ato normativo deixa de ser aplicado. Surge, assim, a controvérsia quanto aos efeitos que a norma posteriormente declarada inconstitucional produziu durante o período em que esteve em plena vigência, afinal, vários atos jurídicos foram praticados neste ínterim, com base em uma lei que, a princípio, presumia-se constitucional, mas, deixou de ser.

No tocante aos efeitos das decisões de inconstitucionalidade, não podemos passar pelo tema sem mencionar a teoria da anulabilidade de Kelsen, segundo a qual “uma lei inválida não é sequer uma lei”⁷. Segundo a teoria de Kelsen, uma lei declarada inconstitucional seria relativamente nula, logo, constitucional até que o órgão competente por pronunciar sua inconstitucionalidade assim se manifestasse, por isso, teria eficácia *ex nunc*⁸. Além disso, no controle de constitucionalidade austríaco entendia-se que a natureza da decisão de inconstitucionalidade seria constitutiva:

(...) a lei foi válida até a sua anulação. Ela não era nula desde o início. Não é, portanto, correto o que se afirma quando a decisão anulatória da lei é designada como “declaração de nulidade”, quando o órgão que a anula a lei

⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 280.

⁷ KELSEN, op. cit., p. 188-189: “(...) uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica”.

⁸ MENDES, Gilmar. A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia de Nulidade da Lei na Jurisprudência da Corte Constitucional Alemã. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 30, n. 118, p. 63, abr./jun. 1993. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176092>. Acesso em: 04 jun. 2021.

declara na sua decisão essa lei como “nula desde o início” (*ex tunc*). A sua decisão não tem caráter simplesmente declarativo.⁹

Já no direito Brasileiro, o controle de constitucionalidade foi influenciado pelo modelo estadunidense, segundo o qual a regra é que as decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinada norma têm efeito *ex tunc* em razão da aplicação da teoria da nulidade¹⁰ – “*the unconstitutional statute is not law at all*”¹¹.

Para a teoria da nulidade, o vício em relação a constitucionalidade da norma impediria que fossem produzidos efeitos no mundo jurídico desde a origem da norma, por isso a regra é a retroatividade¹². Nesse sentido, uma lei aprovada pelo Poder Legislativo mesmo com determinada inconstitucionalidade, não poderia continuar a produzir efeitos, em clara violação à Carta Maior¹³.

Lênio Streck bem observou o efeito de declaração de inconstitucionalidade, que tem o condão de nulificar a lei desde o seu nascedouro. Isso porque, ao se declarar a inconstitucionalidade, na verdade, constata-se algo que sempre existiu¹⁴.

A teoria foi adotada pela Constituição de 1891¹⁵, sob o apoio de Ruy Barbosa, que defendia que toda norma que nasce inconstitucional, é inconstitucional desde a origem, sendo incapaz de produzir efeitos¹⁶.

Somente com o advento da Constituição de 1988 é que o controle de constitucionalidade no Brasil rompeu-se com o “monopólio da ação direta”, outorgado ao

⁹ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 193.

¹⁰ Originou-se na doutrina norte-americana e foi adotada de forma majoritária pela doutrina brasileira, preceitua que uma lei declarada inconstitucional é nula, não devendo produzir efeitos desde o seu nascimento.

¹¹ Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes, em voto proferido no julgamento do RE 718.874, em 30/03/2017, “Parte-se do dogma da nulidade da lei inconstitucional, oriunda da antiga doutrina americana, segundo a qual “*the unconstitutional statute is not law at all*” (Cf. Westel Woodbury Willoughby, *The Constitutional law of the United States*, New York, 1910, v. 1, p. 9-10. Cf. também Thomas M. Cooley, *A treatise on the constitutional limitations*, 4. ed., Boston, 1878, p. 227.)”. (destacamos)

¹² KIM, Richard Pae. BARREIRO, Camila da Silva. Supremo Tribunal Federal e a Modulação dos Efeitos de suas Decisões. In: FUX, Luiz; BODART, Bruno; MELLO, Fernando Pessoa da Silveira (Coords.). **A Constituição da República segundo Ministros, Juízes Auxiliares e Assessores do STF**. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 252.

¹³ FERREIRA, Carlos Wagner Dias. Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Controle Difuso. Revista ESMAFE, Recife, n. 12, p. 157, mar./2007. Disponível em: <https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/article/view/114>. Acesso em: 12 jun. 2021.

¹⁴ Streck, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 449.

¹⁵ RAMOS, Eival da Silva. **Controle de Constitucionalidade no Brasil: Perspectivas de Evolução**. São Paulo, Saraiva: 2010, p. 69-70.

¹⁶ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 202.

Procurador-Geral da República, sendo substituído por um “amplíssimo direito de propositura”¹⁷.

O constituinte de 1998 ampliou a legitimidade para propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), além do Procurador-Geral da República, partidos políticos com representação no Congresso Nacional, confederações sindicais ou entidades de classe de âmbito nacional, entre outros, também poderiam propor a ação. A ampliação do controle concentrado também pôde ser observada pela criação de novos instrumentos processuais que questionam a constitucionalidade de leis e atos normativos, como a Ação Direta por Omissão (ADO) e a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC).

A evolução do controle de constitucionalidade demonstra que o sistema jurídico brasileiro deixou de ser exclusivamente difuso, abrindo espaço para o modelo concentrado.

Apesar da amplitude concedida pela Constituição de 1988 ao controle de constitucionalidade, isso ainda não foi suficiente para regular o instituto de forma plena, tanto que o próprio Supremo Tribunal Federal passou a apontar “insuficiências existentes no âmbito das técnicas de decisão no processo de controle de constitucionalidade”¹⁸, o que evidenciava que a matéria precisava de regulamentação específica, o que só ocorreu em 1999, por meio da Lei nº 9.868, que dispõe sobre o processo e julgamento da ADI e da ADC, perante a Suprema Corte:

Art. 26. A decisão que declara a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo em ação direta ou em ação declaratória é irrecorrível, ressalvada a interposição de embargos declaratórios, não podendo, igualmente, ser objeto de ação rescisória.

O artigo 27 da referida lei tratou especificamente da modulação de efeitos, possibilitando quebrar a regra geral da atribuição de efeito *ex tunc* às decisões advindas do controle concentrado:

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

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. O Controle Concentrado de Constitucionalidade na Constituição de 1988: Breve Evolução Histórica. **Espaço Jurídico**, Joaçaba, v. 11, n. 2, p. 507, jul./dez. 2010. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/235125324.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2021.

¹⁸ Trecho da Exposição de Motivos nº 189, de 7 de abril de 1997, da Lei nº 9.868/1999.

A exposição de motivos da Lei nº 9.868/1999 esclareceu que a Suprema Corte, por maioria absoluta, ao realizar juízo de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional e os postulados da segurança jurídica e do interesse social poderá estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade¹⁹:

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

Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em **casos excepcionais**, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc* ou *pro futuro*, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v.g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional. (destacamos)

O artigo 27 acabou por atenuar a ineficácia que a nulidade fazia incidir sobre a lei ou ato normativo reputado inconstitucional, permitindo sua convalidação parcial, e conferindo ao Supremo Tribunal Federal um poder sem precedentes no Direito brasileiro, autorizando o Tribunal a²⁰:

(a) restringir os efeitos da decisão (*ex tunc* parcial ou relativo), ou seja, estabelecer um termo inicial para a cassação de efeitos que seja posterior à publicação da norma e anterior à decisão declaratória de inconstitucionalidade; (b) determinar que a norma somente produza efeitos a partir do trânsito em julgado (*ex nunc*); e (c) determinar que ela produza efeitos a partir de outro momento que venha a ser determinado (termo diferido ou efeito pro futuro), hipótese que introduz situação semelhante à *Appellentscheidung* do direito constitucional alemão: ou seja, apesar de reconhecida a incompatibilidade da norma em face da Constituição, estabelece o Tribunal que ela permanecerá vigente e eficaz por certo período de tempo.

¹⁹ Exposição de Motivos nº 189, de 7 de abril de 1997, da Lei nº 9.868/1999.

²⁰ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: Ponderação e Regras de Argumentação para a Interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 57-58 e 62.

A priori, como visto acima, o artigo 27 destinava-se aos processos objetivos (controle concentrado), mas com o passar do tempo, a Suprema Corte estendeu a possibilidade da modulação também aos processos subjetivos (controle difuso)^{21 22}, o que será visto com mais detalhe no item 1.3.2.1.

Observamos que o principal objetivo do artigo 27 é adequar os efeitos de uma lei ou ato declarado inconstitucional à realidade, minimizando eventuais consequências ainda mais gravosas que a própria declaração de inconstitucionalidade, desde que realizado “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”, nos dizeres da própria exposição de motivos da lei.

1.2 A (In)constitucionalidade do Artigo 27 da Lei nº 9.868/1999

A partir da publicação da Lei nº 9.868/1999, a modulação de efeitos das decisões judiciais foi introduzida, de forma expressa, em nosso ordenamento, que prevê em seu artigo 27, que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de uma norma, **em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá, por maioria de dois terços, 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, permitindo que a Suprema Corte controle os efeitos da declaração de inconstitucionalidade²³.

No início de 2000, poucos meses após a entrada em vigor da Lei nº 9.868/1999, a Confederação Nacional das Profissões Liberais ajuizou a ADI 2.154²⁴, questionando, entre outros dispositivos, a inconstitucionalidade do artigo 27, por ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade (artigos 5º, I e II).

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil também ajuizou a ADI 2.158 para discutir, entre outros dispositivos, a inconstitucionalidade artigo 27, em violação ao

²¹ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: Ponderação e Regras de Argumentação para a Interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

²² Podemos citar o RE 197.917; RE 559.943; RE 556.664, RE 560.626; RE 600.885; RE 583.050; RE 658.026; RE 527.109; RE 600.091; e ARE 709.212.

²³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a Modulação de Efeitos da Decisão do STF: o Risco Fiscal e a Reconstrução de um Argumento. São Paulo, **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 9/2017, p. 18, nov./dez. 2017. Disponível em: <https://sumarios.org/artigo/icms-na-base-do-pis-cofins-e-modula%C3%A7%C3%A3o-de-efeitos-da-decis%C3%A3o-do-stf-o-risco-fiscal-e>. Acesso em: 24 mar. 2020.

²⁴ A ADI 2.258 foi apensada à ADI 2.154 por tratarem da mesma matéria.

Estado Democrático de Direito (artigo 1º, da CF) e também ao princípio constitucional da legalidade (artigo 5º, da CF).

O julgamento foi iniciado em fevereiro de 2007, quando o relator, Ministro Sepúlveda Pertence entendeu que “a alteração proposta pelo artigo 27 só poderia ser feita por meio de Emenda Constitucional, o que configuraria vício formal”. E quanto ao seu conteúdo, que seria necessário “dar interpretação conforme ao artigo 27, para evitar que a sua aplicação possa atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, que acaso hajam surgido da inconstitucionalidade da lei”, votando, assim, pela procedência da ação com relação ao artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, isto é, entendendo pela inconstitucionalidade da norma.

O julgamento foi interrompido em razão de pedido de vista da Ministra Cármen Lúcia, sendo retomado somente em 13/10/2020, quando a Ministra divergiu parcialmente do Ministro Sepúlveda Pertence em relação ao artigo 27, sendo acompanhada pelo Ministro Edson Fachin. Já o Ministro Marco Aurélio julgou procedente o pedido quanto ao artigo 27. Ao final, pediu vista o Ministro Alexandre de Moraes. O fato de o julgamento ainda não ter sido concluído em nada altera a plena vigência do artigo 27.

Assim como o Ministro Sepúlveda, o Ministro Luís Roberto Barroso, doutrinariamente, se manifestou pela inconstitucionalidade do artigo 27, por entender que tal matéria deveria ter sido veiculada por emenda à Constituição, e não por meio de lei ordinária²⁵, mas o Ministro não chegou a se manifestar no julgamento da ADI 2.154.

Já o Ministro Gilmar Mendes defende a constitucionalidade da referida norma. Nas palavras do Ministro, o legislador ao editar a Lei nº 9.868/1999, teria optado “pela adoção de uma fórmula alternativa à pura e simples declaração de nulidade”²⁶, assim, o artigo 27 teria natureza interpretativa pois limita-se a “explicitar orientação que decorre do próprio sistema de controle de constitucionalidade”²⁷.

Parece-nos que, de fato, o referido artigo teria natureza meramente interpretativa, pois não foi ele que introduziu, propriamente, a possibilidade de a Suprema Corte limitar os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, que já vinha sendo debatida pela Corte muito antes

²⁵ BARROSO, Luiz Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24.

²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1.181.

²⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 509.

da edição da Lei nº 9.868/1999. Nesse sentido, podemos citar o julgamento do RE 93.356²⁸, de 1981, no qual a Corte tratou da matéria, conforme ilustra o voto do Ministro Leitão de Abreu:

(...) a lei inconstitucional é um fato eficaz, ao menos antes da determinação da inconstitucionalidade, podendo ter conseqüências que não é lícito ignorar. A tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabelecerem relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo. Tenho mantido essa opinião, a de que a regra da retroatividade da declaração de inconstitucionalidade comporta temperamentos.

Dessa forma, parece-nos coerente a posição que defende que o artigo 27 se trata de uma norma interpretativa, considerando que apenas regulou a aplicação dos efeitos de decisão declarada inconstitucional, o que afastaria sua natureza constitutiva e a necessidade de ser instituída por meio de emenda constitucional.

Fato é que o julgamento da ADI 2.154 ainda não foi concluído, mas o que se observa é que o STF vem decidindo sobre a modulação de efeitos com base nesse artigo desde a sua entrada em vigor, o que, na prática, acaba por ser um reconhecimento quanto à sua constitucionalidade.

1.3 Modulação de Efeitos nas Decisões de Inconstitucionalidade no Brasil

Neste capítulo pretendemos apresentar uma noção introdutória acerca da modulação de efeitos que servirá de base para a melhor compreensão dos capítulos 2 e 3, nos quais analisaremos de forma mais detalhada como a modulação de efeitos vem sendo aplicada na prática pela Suprema Corte em matéria tributária.

A modulação de efeitos ainda é um tema recente no Brasil, considerando que foi expressamente incluído no ordenamento jurídico apenas em 1999 e, por isso, ainda está em construção – o que não significa que não vinha sendo discutido anteriormente. Sobre a normatização tardia da modulação, o Ministro Gilmar Mendes ponderou que “antes do advento da Lei nº 9.868/1999, talvez fosse o STF, muito provavelmente, o único órgão importante da

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93.356, Relator Ministro Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 24/03/1981, DJe 04/05/1981.

jurisdição constitucional a não fazer uso, de modo expresso, da limitação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade”²⁹.

Como visto acima, a regra no Direito brasileiro é de que as decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinada norma têm efeito *ex tunc*, em razão da adoção da teoria da nulidade. Por isso, a norma inconstitucional deve ser considerada nula desde a publicação da lei que a criou, conseqüentemente, retroagindo no tempo para tornar nulos todos os atos pretéritos, “resguardando a eficácia da Constituição”³⁰. Em outras palavras, aquela norma já nasceu eivada de vício, portanto, incapaz de gerar efeitos válidos³¹.

Diferentemente, a teoria da anulabilidade de lei inconstitucional, criada por Kelsen, defendia que os atos praticados antes de a lei ser julgada inconstitucional não deixariam de existir no ordenamento jurídico e, por isso, não poderiam ser nulos, mas sim anuláveis³²:

(...) dentro de uma ordem jurídica não pode haver algo como a nulidade, que uma norma pertencente a uma ordem jurídica não pode ser nula mas apenas pode ser anulável. Mas esta anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus. Uma norma jurídica em regra somente é anulada com efeitos para futuro, por forma que os efeitos já produzidos que deixa para trás permanecem intocados. Mas também pode ser anulada com efeito retroativo, por forma tal que os efeitos jurídicos que ela deixou atrás de si sejam destruídos. (...) Porém, a lei foi válida até a sua anulação. Ela não era nula desde o início. Não é, portanto, correto o que se afirma quando a decisão anulatória da lei é designada como “declaração de nulidade”, quando o órgão que anula a lei declara na sua decisão essa lei como “nula desde o início” (*ex tunc*). A sua decisão não tem caráter simplesmente declarativo, mas constitutivo.

Como mencionado anteriormente, para Kelsen, uma lei julgada inconstitucional deve ser anulada, a princípio, somente com efeitos para o futuro, não desconstituindo os efeitos por ela já produzidos. Podendo, entretanto, ser anulada com efeito retroativo, excluindo-se, assim, os efeitos causados por aquela lei.

No Brasil, a partir da Lei nº 9.868/1999, o STF passou a aplicar o juízo de ponderação entre a declaração de inconstitucionalidade e as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, harmonizando-os “no mais elevado grau de viabilidade”³³.

²⁹ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 197.917.

³⁰ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010, p. 65.

³¹ VELANO, op. cit., p. 75-76.

³² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 192.

³³ ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 69.

Para melhor compreensão da legitimidade da modulação dos efeitos da decisão, primeiramente, é necessário distinguir a eficácia *normativa* da eficácia *executiva*. Via de regra, no ordenamento jurídico, quando se decide sobre a validade ou invalidade de uma norma aplica-se a eficácia *ex tunc* e quando se decide sobre as consequências da decisão na realidade prática, isto é, em razão da declaração de validade ou invalidade de uma norma (como devem agir os destinatários dessa norma) percebe-se a eficácia *ex nunc*³⁴.

Dessa forma, a decisão que declara a invalidade de uma norma terá naturalmente eficácia *ex tunc*, isto é, será declarada inválida desde seu nascimento, entretanto, não haverá rescisão automática dessa norma. E é nesse contexto que se insere a modulação dos efeitos da decisão.

Teori Zavaski aponta que para limitar a força executiva da sentença declaratória de inconstitucionalidade deve ser feito um ajuste “entre o quadro normativo decorrente da declaração de inconstitucionalidade (nulidade *ex tunc* da norma e, portanto, a sua exclusão do sistema) e a situação jurídica em concreto (ou seja, os atos jurídicos e sentenças judiciais anteriormente formados)”³⁵. Assim, a modulação dos efeitos se aplica no campo prático da norma, e não do campo do ordenamento jurídico.

Dessa forma, para o autor, a previsão contida no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 estaria justificada, pois diante de um conflito entre valores constitucionais de mesma hierarquia – nulidade de um ato *versus* comprometimento da segurança jurídica ou do excepcional interesse constitucional –, o “Supremo Tribunal Federal faz prevalecer o bem jurídico que considera mais relevante nas circunstâncias concretas, ainda que isso importe a manutenção de atos ou situações formadas com base em lei que se pressupunha válida, mas que era nula. Isso é julgar, não legislar”³⁶.

O assunto já rondava os debates constitucionais de outros países. Ainda em 1989, na Espanha, García de Enterría, frequentemente citado por Gilmar Mendes, já havia tratado sobre a declaração prospectiva de leis inconstitucionais, percebendo-a como uma necessidade prática comum a qualquer jurisdição constitucional³⁷:

³⁴ ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 68.

³⁵ ZAVASKI, op. cit., p. 68.

³⁶ ZAVASKI. op. cit., p. 70.

³⁷ Gilmar Mendes citando Eduardo García de Enterría, em voto proferido na ADI 2.270 (*In: ENTERRÍA. Eduardo García de. Justicia Constitucional: la doctrina prospectiva em la declaracion de ineficácia de las leys inconstitucionales. Revista de Direito Público*, n. 92, p. 12-13, out./dez. 1989).

La técnica de la anulación prospectiva se ha desarrollado en las jurisprudencias constitucionales de otros países y en la de los Tribunales supranacionales europeos en función de un problema específico del control judicial de las leyes. En palabras ya clásicas de Otto Bachof en su trabajo 'El juez constitucional entre el Derecho y la Política' (al que yo mismo me he referido detenidamente en el libro citado, La Constitución como Norma, pp. 179, y sigs.) porque las Sentencias anulatorias de una ley 'pueden ocasionar catástrofes, no solo para el caso concreto, sino para un invisible número de casos; cuando esas Sentencias son 'políticamente equivocadas' (en el sentido de que desbaratan las tareas políticas legítimas de la dirección del Estado), la decisión puede alcanzar a la comunidad política entera'. Así, pues, 'más que el juez de otros ámbitos de la justicia, puede y debe em juez constitucional no perder de vista las consecuencias - y tan frecuentemente consecuencias políticas - de sus sentencias. Pero - y ésta es la cuestión a plantearse - ¿ Qué influencia le es permitido conceder a esas eventuales consecuencias sobre su sentencia? ¿ Puede, le es permitido o debe declarar ineficaz la ejecución de una Ley aplicada incólumemente durante largos años declarando una nulidad que privara de soporte a innumerables actos jurídicos, o quizá derribar a sectores enteros administrativos o económicos a causa de una infracción constitucional tardíamente descubierta? ¿ No se convertiría aquí de hecho el summum ius en summa iniuria, sin utilidad para nadie y daño para muchos o para la entera comunidad? ... Así, pues, ¿ fiat justitiae per aet mundos? '." ³⁸

É verdade que a anulação de uma lei desde sua origem pode gerar graves consequências jurídicas, não apenas para o caso específico, mas para inúmeros outros processos, fazendo com que o efeito da declaração de inconstitucionalidade de uma norma cause mais problemas do que a própria inconstitucionalidade da norma. Por isso, os julgadores podem – arriscamos dizer “devem” – analisar as consequências da decisão, conforme veremos no capítulo 3. Nesse ponto, a modulação se apresenta como uma forma de minimizar e até eliminar consequências gravosas da decisão judicial.

³⁸ A técnica da anulação prospectiva foi desenvolvida na jurisprudência constitucional de outros países e na dos tribunais supranacionais europeus com base em um problema específico de controle judicial das leis. Já nas clássicas palavras de Otto Bachof em seu trabalho ‘El juez constitucional entre el Derecho y la Política’ (ao qual eu próprio me referi cuidadosamente no livro citado, La Constitución como Norma, pp. 179, e segs.). A anulação de uma lei ‘pode causar catástrofes, não apenas para o caso específico, mas para um número invisível de casos; quando esses julgamentos são ‘politicamente errados’ (no sentido de que perturbam as tarefas políticas legítimas da liderança do Estado), a decisão pode atingir toda a comunidade política’. Assim, mais do que o juiz de outras esferas da justiça, o juiz constitucional pode e não deve perder de vista as consequências - e muitas vezes consequências políticas - de suas sentenças. Mas - e esta é a pergunta a se fazer - que influência você pode conceder a essas consequências eventuais em sua sentença? Você pode declarar ineficaz a execução de uma lei aplicada ileso por longos anos, declarando uma nulidade que privava de apoio a inúmeros atos jurídicos, ou talvez derrubar setores administrativos ou econômicos inteiros devido a uma violação constitucional tardiamente descoberta? De fato, a lei suprema não se tornaria a maior injustiça aqui, sem utilidade para ninguém e prejudicando muitos ou toda a comunidade?...Assim pois, faça-se justiça, mesmo que o mundo pereça’ (tradução livre).

1.3.1 Eficácia das Decisões no Controle Concentrado

Nesse item, de forma muito breve, e apenas para registro, trataremos da eficácia das decisões no controle concentrado, pois o foco desse trabalho é a análise de decisões proferidas em sede de controle difuso, especificamente, em recursos extraordinários com repercussão geral, conforme explicamos anteriormente.

O controle concentrado, por meio de ADIs, ADCs e ADPFs, busca preservar o sistema constitucional, não se discutindo relações concretas e individuais. Nessa modalidade de controle não há partes, mas entes com legitimidade institucional para atuar na discussão. Tutela-se, em verdade, a própria ordem constitucional, ou seja, as controvérsias que tratam da própria norma jurídica abstratamente considerada³⁹.

Uma característica importante da ADI e da ADC é seu caráter dúplice, como pontuado por Teori Zavaski, pois ao mesmo tempo são “instrumento para afirmação do direito, quando declara a constitucionalidade de suas normas, e de ‘autopurificação’ do direito quando declara a sua inconstitucionalidade”⁴⁰.

Em outras palavras, a procedência da ADI declara a inconstitucionalidade de determinada norma, enquanto sua improcedência declara a constitucionalidade da norma. O mesmo raciocínio se aplica à ADC, sua procedência declara a constitucionalidade da norma enquanto sua improcedência declara sua inconstitucionalidade.

Em ambos os casos, reconhecida a inconstitucionalidade da norma, esta será excluída do ordenamento. Dessa forma, sendo a decisão declaratória, sua eficácia é *ex tunc*, como bem destacou o Ministro Brossard, em 1992, no julgamento da ADI 2⁴¹:

Segundo doutrina consagrada, é *ex tunc* o efeito da declaração de inconstitucionalidade. Porque ela é congênita à lei, ela pré-existe à declaração judicial. O julgado não muda a lei, fazendo-a nua quando era válida, apenas declara o vício pré-existente. A Corte verifica e anuncia a nulidade, como o joalheiro pode afirmar, depois de examiná-lo que aquilo que se supunha ser um diamante, não é diamante, mas um produto sintético. O joalheiro não fez a pasta sintética, apenas verificou o que o era.

Também a decisão judicial não muda a natureza da lei, como o joalheiro não mudou a natureza do suposto diamante. Ela nunca foi lei, ele nunca foi diamante. Aquilo que se supunha ser um diamante e que o perito verificou ser

³⁹ ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 57.

⁴⁰ ZAVASKI, op. cit., p. 60.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2. Relator Ministro Paulo Brossard. Tribunal Pleno, julgado em 06/02/1992, DJe 21/11/1997.

um produto sintético, não deixou de ser diamante a partir da verificação do joalheiro, mas *ab initio* não passava de um produto sintético.

Também a lei inconstitucional. O Judiciário não a fez inconstitucional, apenas verificou e declarou que o era. Por isso, seu efeito *ex tunc*.

A seguir trataremos da eficácia das decisões no controle difuso que é parte fundamental para o desenvolvimento desse trabalho.

1.3.2 Eficácia das Decisões no Controle Difuso

Essa modalidade de controle envolve situações concretas e pode ocorrer em qualquer processo submetido à análise da Corte, sendo o recurso extraordinário a via mais comum⁴². Nesse caso, a declaração de inconstitucionalidade é necessária para o deslinde do caso concreto, mas não é o objeto principal da ação⁴³.

A eficácia da decisão produzida em controle difuso de constitucionalidade, a princípio, ficaria restrita às partes envolvidas no processo – em outras palavras, essas decisões não pacificariam a matéria constitucional em discussão⁴⁴.

Teori Zavaski destacou duas grandes espécies de questões constitucionais: (i) as que dizem respeito à constitucionalidade de preceito normativo; e (ii) as que envolvem a aplicação direta da norma constitucional ao caso concreto, independentemente de juízo sobre a constitucionalidade da intermediação legislativa ordinária⁴⁵. O autor ressaltou que em ambos os casos há exercício de jurisdição constitucional, porque para dar ou negar provimento ao caso é necessário interpretar e aplicar a Constituição.

Entretanto, se a procedência do pedido depender de um juízo sobre a legitimidade (constitucionalidade) do ato normativo, trata-se de situação especial, em razão das consequências que dela advêm ou que dela podem advir⁴⁶:

Sabe-se como efeito, que as sentenças proferidas na jurisdição dos casos concretos têm, em regra, força vinculante “nos limites da questão principal expressamente decidida” (art. 503 do CPC). Nesses casos, a certificação judicial da existência ou inexistência do direito questionado faz coisa julgada

⁴² ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 31.

⁴³ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 641.

⁴⁴ MENDES. Gilmar Ferreira. Os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade do STF em Controle Incidental. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 181, jan./jul. 2019. Disponível em: <http://br44.teste.website/~abdco790/index.php/revista/article/view/207>. Acesso em: 24 mai. 2021.

⁴⁵ ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 31.

⁴⁶ ZAVASKI, op. cit., p. 31-32.

apenas em relação “às partes entre as quais é dada” (art. 506 do CPC). Não beneficia nem prejudica terceiros. Todavia, **se, para, chegar à conclusão a que chegou, o julgador tiver feito um juízo – positivo ou negativo – a respeito da validade de uma norma, essa decisão ganha contornos juridicamente diferenciados**, em face dos princípios constitucionais que pode envolver. É que os preceitos normativos têm, por natureza, a característica da generalidade, isto é, não se destinam a regular específicos casos concretos, mas, sim, estabelecer um comando abstrato aplicável a um conjunto indefinido de situações e de pessoas. **Quando, portanto, se questiona a legitimidade desse preceito, ainda que no julgamento de um caso concreto, o que se faz é pôr em xeque também a sua aptidão para incidir em todas as demais situações semelhantes.** Essa peculiaridade é especialmente relevante se considerada em face do princípio da igualdade perante a lei, de cuja variada densidade normativa se extrai primordialmente a da necessidade de conferir um tratamento jurisdicional igual para situações iguais. **É também importante em face do princípio da segurança jurídica, que estaria fatalmente comprometido se a mesma lei pudesse ser tida como constitucional num caso e como inconstitucional em outro caso semelhante, dependendo do juiz que a aprecia.** (destacamos)

Portanto, quando as decisões tratam da legitimidade de determinada norma, naturalmente, se aplicam a diversos casos que versam sobre aquela mesma discussão, assim, transcendendo aos limites do caso concreto – é a aplicação do efeito *erga omnes* ao controle difuso de constitucionalidade.

Justamente com a finalidade de ampliar a eficácia das decisões proferidas em controle difuso, algumas modificações foram criadas, até mesmo para preservar os princípios da segurança jurídica e da isonomia, para se evitar que os Tribunais chegassem a soluções distintas ao tratar da mesma matéria.

Podemos citar a adoção da estrutura procedimental aberta para os processos de controle difuso, possibilitando a participação de *amicus curiae* e de outros interessados, o reconhecimento de efeito transcendente para a declaração de inconstitucionalidade incidental, a fórmula do Senado (artigo 52, X), as súmulas vinculantes, o instituto da repercussão geral⁴⁷ no âmbito do recurso extraordinário⁴⁸, conforme será visto mais adiante.

As decisões de inconstitucionalidade proferidas em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, mesmo advindas do controle difuso de constitucionalidade, têm efeitos

⁴⁷ Art. 102, §3º, CF. No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45/2004).

⁴⁸ MENDES. Gilmar Ferreira. Os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade do STF em Controle Incidental. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 182, jan./jul. 2019. Disponível em: <http://br44.teste.website/~abdco790/index.php/revista/article/view/207>. Acesso em: 24 mai. 2021.

amplos, isto é, recaem sobre inúmeros outros processos que tratam sobre o mesmo tema (*erga omnes*), não se restringindo somente às partes envolvidas no processo (*inter partes*).

Dessa forma, a distinção clássica quanto aos efeitos entre o controle de constitucionalidade concentrado e difuso, atualmente, perdeu força, no que diz respeito às decisões proferidas pela Supremo Tribunal Federal, é justamente o que preceitua Gilmar Mendes⁴⁹:

(...) as decisões de inconstitucionalidade produzidas pelo STF, sejam elas oriundas de controle abstrato de constitucionalidade ou do contencioso constitucional incidental, devem ter o mesmo valor jurídico: eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes em relação à Administração Pública e aos demais órgãos do Poder Judiciário.

Em 2002, quase três anos após a entrada em vigor da Lei nº 9.868/1999, o STF analisou o RE 197.917⁵⁰, que discutia a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 6º da Lei Orgânica nº 226/1990, do Município de Mira Estrela/SP. Tal dispositivo teria violado o limite máximo de 9 vereadores para Município de até 15 mil habitantes, conforme estabelecido no artigo 29, IV, 'a', da Constituição Federal (CF) – apesar do caso não tratar de matéria tributária entendemos que seria importante apresentá-lo aqui para demonstrar a aplicabilidade da modulação em controle difuso.

O relator, Ministro Maurício Corrêa, deu parcial provimento ao recurso do Ministério Público Estadual, para declarar inconstitucional, *incidenter tantum*, o referido dispositivo e determinar à Câmara Legislativa que, após o trânsito em julgado, adotasse as medidas cabíveis para adequar sua composição aos parâmetros fixados.

Para o Ministro Gilmar Mendes, o relator ao decidir dessa forma teria tentado limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, que não poderia ser dotada de eficácia *ex tunc*. Assim, para o Ministro, se se entendesse inconstitucional a lei municipal, consequentemente deveria se impor a limitação dos efeitos da declaração *pro futuro*. Por essa razão, o Ministro destacou que, embora a Lei nº 9.868/1999 tenha autorizado o STF a declarar a inconstitucionalidade com efeitos limitados, seria lícito indagar sobre a possibilidade de utilização da técnica no âmbito do controle difuso. O Ministro deixou claro que em eventual

⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade do STF em Controle Incidental. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 199, jan./jul. 2019. Disponível em: <http://br44.teste.website/~abdco790/index.php/revista/article/view/207>. Acesso em: 24 mai. 2021.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 197.917. Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2002, DJe 07/05/2004.

conflito entre o princípio da nulidade e o princípio da segurança jurídica, que tem *status* constitucional, a solução da questão deveria ser feita por meio de um processo de ponderação:

Portanto, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento da sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante 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 política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio.

Nesse cenário, utilizando-se do juízo de ponderação face as consequências que a anulação da norma *ab initio* ocasionariam, o Ministro concluiu que a aplicação da eficácia *ex tunc* atingiria decisões tomadas anteriormente ao pleito que resultou na composição à época da Câmara Municipal: fixação do número de vereadores, fixação do número de candidatos, definição do quociente eleitoral, igualmente, as decisões tomadas posteriormente ao pleito também seriam atingidas, tal como a validade da deliberação da Câmara Municipal nos diversos projetos e lei aprovados.

Ao final, o Ministro Gilmar acompanhou o relator, no entanto, ressaltou que a declaração de inconstitucionalidade da lei não deveria afetar a composição da atual legislatura da Câmara Municipal, cabendo ao legislativo municipal estabelecer nova disciplina sobre a matéria, em tempo hábil para que se regulasse o próximo pleito eleitoral (declaração de inconstitucionalidade *pro futuro*). E esse acabou sendo o entendimento adotado pela maioria da Corte.

Ainda na linha da aplicação da modulação em controle difuso, em 2007, após encerramento do julgamento do mérito dos RREE 353.657⁵¹ e 370.682⁵², que discutiam o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matéria prima cuja entrada é isenta, não tributada ou sobre a qual incide alíquota zero, o Ministro Ricardo Lewandowski, em razão da alteração de jurisprudência, levantou questão de ordem para “suscitar, desde logo, a eventual concessão de efeitos prospectivos a essa decisão”, colocando “para meditação” dos demais membros da Corte, a possibilidade de modulação dos efeitos nos processos de natureza subjetiva (controle difuso).

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe 06/03/2008.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 370.682. Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe 19/12/2007.

Ao defender a possibilidade de modulação em controle difuso, o Ministro argumentou que os fundamentos que autorizam a modulação nas decisões proferidas em processos objetivos, também se aplicam, *mutatis mutandis*, aos processos subjetivos, citando como precedente justamente o anteriormente mencionado RE 197.917, no qual o Ministro Gilmar Mendes, proferiu voto no sentido de que não haveria dúvida de que “a limitação de efeito é um apanágio do controle judicial de constitucionalidade, podendo de ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental”, sobretudo quando à luz “de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante”.

Para o Ministro Lewandowski o que importa destacar nessa situação é que mesmo em se tratando de processos subjetivos, quando a matéria é afetada ao Plenário da Corte, na prática, surtirá efeitos *erga omnes*. Por isso seria conveniente emprestar efeitos prospectivos às decisões subjetivas, “sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que se fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as consequências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social”.

São casos em que se torna necessário um juízo de ponderação e proporcionalidade, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade com efeito *ex tunc* seria mais prejudicial à sociedade do que a própria manutenção da inconstitucionalidade, abrindo-se, então, a possibilidade de que estes efeitos possam ser modulados, também em controle difuso, para preservação da estabilidade de relações jurídicas preexistentes.

Dessa forma, declarada a inconstitucionalidade de determinada norma ou ato, em sede de controle difuso, esta não será mais válida para aquele caso concreto, isto é, será aplicada somente às partes envolvidas naquele processo – *inter partes*. No entanto, o efeito pode ser mitigado, por exemplo, na hipótese de um recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, passando a ter eficácia *erga omnes*, tal qual ocorre no controle concreto, é que veremos a seguir.

1.3.2.1 A Mitigação de Efeitos

O artigo 52, X, da Constituição Federal, prevê que, declarada a inconstitucionalidade de determinada norma, o Senado Federal⁵³ pode suspender sua execução,

⁵³ Não há prazo para a manifestação do Senado, nem sanção caso a norma não seja suspensa.

ampliando, assim, os efeitos da decisão do Supremo, estendendo-a a quem também não é parte do litígio, passando a ter, então, efeito *erga omnes*:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - **suspender** a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. (destacamos)

Nesse ponto, é importante destacar que se trata de uma suspensão da norma, e não de uma revogação, isso quer dizer que a partir da suspensão, pelo Senado, aquela norma é nula desde a origem, como explica Teori Zavaski⁵⁴:

É norma que nunca incidiu. Assim, a declaração de sua inconstitucionalidade pelo Supremo, na via do controle difuso, importa o reconhecimento judicial, vinculante para as partes, de que, no caso examinado, não ocorreu a incidência. A Resolução do Senado que ‘suspende a execução’ opera a universalização dessa consequência: importa reconhecimento estatal de que a norma em questão jamais teve aptidão para incidir.

Diferentemente das consequências da revogação de uma norma, que deixa de incidir tão somente a partir de sua revogação, sendo mantidos os efeitos pretéritos.

“Havendo revogação, a norma deixa de incidir *ex nunc*; havendo inconstitucionalidade, a incidência é *ex tunc*”⁵⁵.

A título exemplificativo, podemos citar o julgamento da ADI 4.066⁵⁶, ocorrido em agosto de 2017, no qual se pretendia a declaração de inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei Federal nº 9.055/1995, que disciplinava a extração, industrialização, utilização, comercialização e transporte de amianto.

À época, a Corte, por maioria, entendeu pela procedência da ação, mas não declarou sua inconstitucionalidade por falta de quórum⁵⁷, não havendo, portanto, eficácia vinculante, nem efeito *erga omnes*, próprios das ADIs. A matéria voltou à pauta do STF em novembro do mesmo ano, em razão do julgamento das ADIs 3.406⁵⁸ e 3.470⁵⁹, nas quais discutia-se a

⁵⁴ ZAVASKI. Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 110.

⁵⁵ ZAVASKI, op. cit., p. 110.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.066. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2017, DJe 07/03/2018.

⁵⁷ Art. 97, da CF. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.406. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, DJe 01/02/2019.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.470. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, DJe 01/02/2019.

inconstitucionalidade da Lei nº 3.579/2001, do estado do Rio de Janeiro, que proibia a extração do amianto em todo território daquela federação e previa a substituição progressiva da produção e da comercialização de produtos que o contivessem, que fizeram com que a Corte declarasse incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 9.055/95, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, nos moldes do controle concentrado.

Na ocasião, o Ministro Gilmar Mendes esclareceu que há algum tempo o STF vem conferindo efeitos *erga omnes* às decisões proferidas em controle difuso de inconstitucionalidade, não havendo outra alternativa, “senão equalizar a decisão que se toma em sede de controle abstrato e a decisão que se toma em sede de controle incidental”. Além disso, o Ministro ponderou que o artigo 52, X, da CF não vem sendo aplicado à risca pela Corte há algum tempo:

Mas, em verdade, há muito, já não estamos prestando atenção ao art. 52, X, de fato. E vou pegar um exemplo, que é de prova aritmética, o que é muito difícil no Direito, que é a modulação de efeitos, Presidente, em sede de controle incidental. Fazemos com naturalidade hoje e temos muitos pedidos, aqui, de modulação de efeitos em sede de controle incidental, para casos outros, obviamente. Estamos regulando não para o caso concreto, que muitas vezes tem eficácia *ex tunc*, mas para outros casos. E assim fizemos no caso dos vereadores, do número de vereadores⁶⁰; fizemos no caso da Previdência, 10 ou 5 anos do prazo de prescrição para cobrança.

No mesmo sentido, para o Ministro Luiz Fux, a chancela do Senado Federal seria apenas formal, pois após a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo, o Senado poderia apenas suspender a norma, mas a sua inconstitucionalidade permanece imutável:

O artigo 52, X, sempre foi interpretado com uma chancela meramente formal. Será que é possível o Senado Federal, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo, mudar a nossa decisão? Eu acho que não.

Pode-se dizer que a resolução a ser editada pelo Senado teria caráter declaratório, para fins de publicidade, e não constitutivo, em razão da própria evolução da prática do controle de constitucionalidade.

Situação semelhante ocorre quando são proferidas decisões de inconstitucionalidade em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Mesmo advindas do controle difuso de constitucionalidade, a repercussão geral faz com que essas decisões tenham efeito *erga omnes*, isto é, que sejam aplicadas em inúmeros outros

⁶⁰ O “caso dos vereadores”, mencionado pelo Ministro Gilmar Mendes é o RE 197.917.

processos espalhados pelo país, que tratam sobre o mesmo tema, não se restringindo somente às partes envolvidas no processo (*inter partes*). Nesses casos, a inconstitucionalidade reconhecida não revoga a lei, mas vincula o Judiciário a seguir o entendimento.

No julgamento do RE 586.453⁶¹, em 2013, no qual se discutiu a definição da competência entre a Justiça do Trabalho e a Justiça Comum para julgar causas que tratassem da complementação de aposentadoria paga por entidade fechada de previdência privada, a Corte debateu qual seria o quórum para se decidir a modulação em controle difuso.

O Ministro Marco Aurélio ponderou sobre a exigência de maioria qualificada de 2/3 (8 votos), enquanto o Ministro Celso de Mello contra-argumentou que a exigência de 2/3 seria aplicável apenas ao processo de “fiscalização normativa abstrata” (concentrado), no caso, a Corte estava analisando hipótese de controle concreto (difuso), em casos com repercussão geral, então, ao entender do Ministro, seria necessária maioria absoluta (6 votos).

O Ministro Celso de Mello lembrou que a Corte já tinha admitido a possibilidade de modulação fora do “âmbito da fiscalização abstrata”, no caso “Mira Estrela”⁶², destacando a importância da modulação, que tem como pressuposto legitimador a necessidade de preservar a segurança e/ou de proteger a existência de excepcional interesse social. Mostrando-se tão importante que a Suprema Corte já reconheceu, uma vez presentes seus requisitos, que a modulação temporal pode ser compreendida como “um dever do órgão julgador”, independentemente até mesmo, do pedido das partes.

Para o Ministro Dias Toffoli, o quórum exigido para súmula vinculante e para as ações diretas é de 2/3 porque vinculam toda a Administração Pública, e não apenas o Judiciário, por isso, no caso concreto, como haveria vinculação apenas do Judiciário, seria cabível o quórum de 6 votos.

Ao final, o Tribunal decidiu pelo quórum de 2/3 (8 votos) para modular os efeitos de decisão em sede de recurso extraordinário com repercussão geral, vencidos os Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Gilmar Mendes e Celso de Mello, que entendiam pela maioria absoluta.

Ainda em relação aos efeitos dos recursos extraordinários, podemos citar o RE 240.785⁶³. O caso chegou à Suprema Corte em 1998, sem repercussão geral, pois foi

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.453. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20/02/2013, DJe 06/06/2013.

⁶² RE 197.917.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe 16/12/2014.

apresentado antes da entrada em vigor do Código de Processo Civil (Lei nº 11.418/2006), que regulamentou o instituto da repercussão geral (trataremos desse caso também no item 2.5).

O julgamento foi iniciado em 1999, mas foi suspenso em razão de pedido de vista, retornando à pauta em 2006, com placar de 5 a 1, favorável ao contribuinte. Por isso, no ano seguinte, a União ao vislumbrar risco considerável de perda, ajuizou a ADC 18, cujo objeto era a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, §2º, inciso I da Lei nº 9.718/1998⁶⁴, que regulamenta a base de cálculo sobre a qual são apurados os valores do PIS e da COFINS, com o intuito de reverter o julgamento do RE 240.785.

Como se sabe, a ADC é ação do controle concentrado, com efeito *erga omnes*, então, pode-se dizer que a União, por meio de uma manobra processual, buscou reverter eventual entendimento desfavorável do RE, cujos efeitos eram *inter partes*.

Finalmente, em 2014, o Tribunal, por maioria de votos, decidiu pela inconstitucionalidade de inclusão do valor do ICMS na composição do PIS e da COFINS, sinalizando o que estaria por vir no julgamento do RE 574.706, que tratava sobre a mesma matéria, só que com repercussão geral (efeitos *erga omnes*), conforme veremos mais detalhadamente no capítulo seguinte, no item 2.5.

Concluindo-se pela possibilidade no Direito brasileiro de modulação de efeitos também em controle difuso, passa-se a análise das razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, ambas previstos no artigo 27.

1.4 O Argumento do Impacto ao Orçamento Público para fins de Segurança Jurídica e de Excepcional Interesse Social

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a Suprema Corte poderá, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os efeitos dessa decisão ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, por meio da modulação de efeitos, conforme previsão contida no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999.

Nesse ponto a Constituição brasileira se assemelha à Constituição portuguesa, que autoriza seu Tribunal Constitucional⁶⁵ a limitar os efeitos das decisões de inconstitucionalidade

⁶⁴ Art. 3º. O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

⁶⁵ Artigo 282. 1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a repristinação das normas

com fundamento no princípio da segurança jurídica e no interesse público de excepcional relevo⁶⁶.

Quanto ao modelo português, Jorge Miranda esclarece que “a fixação dos efeitos da inconstitucionalidade destina-se a adequá-los às situações da vida, a ponderar o seu alcance e a mitigar uma excessiva rigidez que pudesse comportar”⁶⁷, evitando-se, assim, que para fugir de eventuais consequências gravosas, o Tribunal Constitucional preferisse não decidir pela inconstitucionalidade. Dessa forma, para o autor, a modulação seria uma válvula de segurança da própria finalidade e da efetividade do sistema de fiscalização.

No Brasil, pode-se dizer que as expressões “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, ora presentes no referido artigo 27, são conceitos jurídicos amplos. Em razão da amplitude dos termos, o aplicador do Direito ao interpretá-los tem uma certa “margem de valoração”⁶⁸, isto é, quando as partes requerem a aplicação da modulação de efeitos podem apresentar os mais variados argumentos, tentando adequá-los às razões de segurança jurídica e excepcional interesse social.

Para Ana Paula Ávila, “no plano normativo são necessários mecanismos que permitam a adaptação da norma às circunstâncias especiais dos casos concretos que, devido à sua particularidade, não contam com previsão específica nas normas gerais”⁶⁹. Isso ocorre por estarmos diante de um sistema aberto, que não prevê soluções perfeitas para todos os casos concretos.

Por isso, é necessário aplicar as razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, analisados sob a perspectiva do artigo 27, à realidade do caso concreto, utilizando-se de um processo de ponderação. Ana Paula Ávila sugere etapas para esse processo⁷⁰:

que ela, eventualmente, haja revogado. 2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última. 3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido. 4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n^{os} 1 e 2.

⁶⁶ Trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes na ADI 2.669.

⁶⁷ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1983, p. 500-502.

⁶⁸ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n^o 9.868/1999. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 78.

⁶⁹ ÁVILA, op. cit., p. 75.

⁷⁰ ÁVILA, op. cit., p. 78-79.

- (1) todas as razões, fáticas e jurídicas, sejam identificadas e qualificadas;
- (2) essas razões sejam qualificadas quanto à origem, que pode ser normativa, institucional, jurisprudencial, pragmática ou consequencialista, etc;
- (3) essas razões sejam hierarquizadas, segundo o peso de cada argumento e com recurso à proporcionalidade e agrupadas pelo critério da coerência, a fim de que, desse procedimento, se chegue à solução mais consentânea em face da Constituição.

Na prática, observamos que não há uma regra de interpretação em relação a esses termos, devendo-se, ao final, analisar caso a caso na tentativa de compreender como os termos vem sendo aplicados.

Em matéria tributária, não raro utiliza-se do argumento do “impacto ao orçamento público”, conforme analisaremos nos capítulos 2 e 3, como fundamento para se pleitear a modulação de efeitos, tendo tal argumento como base razões ora de segurança jurídica ora de excepcional interesse social.

Exemplificativamente, no RE 574.706⁷¹, com repercussão geral, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao pleitear a modulação de efeitos utilizou o argumento de “graves prejuízos aos cofres públicos”. Ao analisarmos os embargos de declaração apresentados pela PGFN, observamos que o ente considerou o próprio impacto orçamentário como justificativa para a aplicação da modulação de efeitos. Não identificamos no recurso, de forma expressa, se o argumento do impacto orçamentário se enquadraria em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social:

Destarte, o enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação de efeitos.

Quanto a análise da argumentação do impacto ao orçamento público, se teria como fundamento razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, adotados neste RE, e nos demais processos judiciais que serão analisados neste trabalho, ressaltamos que se trata de análise técnica, e não pessoal, não adotamos linha pró-contribuinte ou pró-Fazenda, mas apenas exporemos os argumentos apresentados nos casos com o intuito de demonstrar o quanto é difícil a conceituação desses termos para fins de modulação.

⁷¹ O RE 574.706 (tema 69 da repercussão geral) foi julgado em 15/03/2017, quando o Plenário fixou a seguinte tese: O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Atualmente, estão pendentes de julgamento os Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda, nos quais foi requerida a aplicação da modulação de efeitos. Esse caso será analisado de forma detalhada no capítulo 2.

Diante da amplitude dos conceitos de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, analisados sob a ótica do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, é necessário compreender a aplicabilidade dos termos para concluir se o argumento do impacto orçamentário se encaixaria em algum deles, ou em ambos, a ponto de ser válido em uma decisão judicial para aplicar ou afastar a modulação de efeitos. É o que veremos a seguir.

1.4.1 Segurança Jurídica

Na tentativa de interpretar o contexto normativo no qual foi empregado o termo “segurança jurídica” no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, sugerimos partir das ideias de previsibilidade e de proteção à confiança. A previsibilidade nada mais é do que o conhecimento antecipado. Desse modo, há segurança jurídica quando são proporcionadas condições que permitam ao sujeito gerar expectativa acerca da aplicação, bem como das consequências, de determinada norma.

Ana Paula Ávila bem destacou que a segurança jurídica envolve, ao menos, duas dimensões, “de um lado, a certeza quanto à norma que regula os atos sociais; e, de outro, a expectativa ou confiança quanto à situação do indivíduo na sociedade”⁷². E ambos são igualmente importantes.

A segurança jurídica também se relaciona à proteção da confiança do sujeito em relação ao Estado, em todo seu plexo de atividades⁷³, configurando-se como uma espécie de contrapartida à presunção da legitimidade e da constitucionalidade dos atos normativos. Justamente diante dessa previsão é que uma norma mesmo inconstitucional, mas ainda vigente no sistema jurídico, gera a presunção de que deve ser cumprida e de que seus efeitos são válidos, o que é reforçado pelo princípio da presunção de constitucionalidade dos atos normativos. Dessa forma, a previsibilidade e a proteção à confiança são aspectos diretamente ligados à segurança jurídica e que devem ser analisados para fins de modulação de efeitos.

Levando esses conceitos para o âmbito tributário, podemos dizer que a segurança jurídica está ligada ao futuro, relacionando-se, de um lado, à previsibilidade da cobrança dos

⁷² ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 148.

⁷³ COUTO E SILVA, Almiro Régis do. O Princípio da Segurança Jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública anular seus próprios atos administrativos: O Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista do Direito Público**, Belo Horizonte, a. 2, n. 6, p. 9, jul./set. 2004. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/166210?show=full>. Acesso em: 12 jun. 2021.

tributos, permitindo que o contribuinte organize sua contabilidade com tempo hábil para arcar com seus deveres fiscais, e de outro, à previsibilidade do recebimento dos tributos, permitindo o provisionamento das contas públicas. E também está ligada ao passado, pois buscar manter os direitos já adquiridos, preservando a coisa julgada⁷⁴.

Nesse sentido, Heleno Torres define a segurança jurídica tributária como⁷⁵:

(...) princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger expectativas de confiança legítima nos atos de criação ou de aplicação de normas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento e confiabilidade na efetividade dos direitos e liberdades, assegurada como direito público fundamental.

Chamamos a atenção para o fato de que o argumento da segurança jurídica não pode ser usado como pretexto para a proteção dos interesses estatais em detrimento ao direito dos contribuintes⁷⁶, e vice versa. Por isso é imprescindível que a alegação de violação à segurança jurídica seja comprovada.

Dessa forma, a parte, ao pleitear a modulação, deve demonstrar de forma fundamentada, o que não é uma tarefa fácil, que a aplicação do efeito retroativo a determinada declaração de inconstitucionalidade pode instaurar o “caos jurídico”, isto é, pode causar mais problemas do que a própria declaração de inconstitucionalidade, em violação ao princípio da segurança jurídica⁷⁷.

Por exemplo, a segurança jurídica justificaria a modulação de efeitos de lei tributária quando a retroatividade da decisão propiciar a cobrança de um tributo não previsto pelo contribuinte⁷⁸. No RE 559.937⁷⁹, que será detalhadamente analisado no capítulo seguinte, a Fazenda Nacional justificou seu pedido de modulação com fundamento na segurança jurídica, alegando que uma norma se presume constitucional, logo, quando declarada inconstitucional –

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.166.

⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 186-187.

⁷⁶ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 151.

⁷⁷ NEVES, Mariana Barboza Baeta. A Modulação de Efeitos e Sua Aplicação em Matéria Tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 7, n. 42, p. 49, jan./fev. 2014. Acesso indisponível.

⁷⁸ VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010, p. 126.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937. Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 14/10/2014.

além da exigência da maioria absoluta, nos termos do artigo 97 da Constituição⁸⁰ –, enquanto não houver acórdão definitivo da Suprema Corte, esta seria válida, em razão da boa-fé e da certeza do direito.

Em que pese a fundamentação da PGFN, o Ministro Dias Toffoli, relator, decidiu que 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, afastando, assim, as alegações da PGFN, pois no caso concreto, não teria havido suficiente a demonstração acerca da violação à segurança jurídica.

Em matéria tributária, essa demonstração pode ser ainda mais difícil. No julgamento do agravo regimental no agravo de instrumento 557.237⁸¹, o Ministro Joaquim Barbosa declarou que a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade em matéria tributária demanda elevado grau de parcimônia:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações. (destacamos)

No julgamento do RE 603.624⁸², Humberto Ávila apresentou parecer defendendo que deveriam ser afastados os argumentos de que a declaração de inconstitucionalidade da norma discutida no caso provocaria insegurança jurídica em virtude do “gravíssimo prejuízo aos cofres públicos decorrente do dever de restituir a todos os contribuintes o montante indevidamente arrecadado no passado”.

Para Ávila, o argumento do prejuízo aos cofres públicos não violaria a segurança jurídica, pois “a segurança jurídica tem a ver com o Direito, não com o dinheiro”. Nesse sentido, defendeu que, se a atribuição de efeitos prospectivos às decisões pudesse ser baseada na perda

⁸⁰ Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 557.237. Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 18/09/2007, DJe 26/10/2007.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.624. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, DJe 13/01/2021.

de arrecadação decorrente da declaração de inconstitucionalidade, nenhuma lei que institui tributo poderia ser declarada inconstitucional com efeitos declaratórios, “na medida em que tributo é prestação em dinheiro e a declaração de sua inconstitucionalidade implica necessariamente a devolução do que foi arrecadado de forma ilegítima”:

Trata-se de argumento juridicamente insustentável que precisa ser desde já desconsiderado, pelas consequências – estas, sim, manifestamente contrárias à segurança jurídica – que sua aceitação acarretaria: incentivo à burla futura da Constituição pelos entes federados, os quais ficariam com o produto de seu comportamento ilícito, de modo tal que se tornaria o Direito elevadamente incompreensível, inconfiável e imprevisível no futuro, contrariamente aos ideais cuja promoção é exigida pelo princípio da segurança jurídica.⁸³ (destacamos)

A Ministra Rosa Weber, ao analisar o RE 603.624, de sua relatoria, afastou a modulação, sob o fundamento de que o argumento consequencialista não seria válido para se aplicar a modulação dos efeitos, pois a atribuição de efeitos prospectivos deveria resultar da harmonização entre o Direito e os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade:

Postulada a modulação dos efeitos da decisão, no caso de procedência da ação, cumpre ressaltar que as decisões judiciais declaratórias produzem, como regra geral, efeitos *ex tunc*, porque consistem, a rigor, em pronunciamentos do Poder Judiciário sobre o direito preexistente a elas mesmas.

Entendo que a modulação dos efeitos da decisão, na jurisdição constitucional, deve satisfazer as seguintes condições: (a) ter lugar em face de decisão que altera expectativa normativa-judicial consolidada e, portanto, cria regra nova; (b) mostra-se necessária para proteger a confiança legítima que resultou na prática de atos com respaldo em autoridade aparente; (c) observa a boa-fé objetiva enquanto princípio geral de direito norteador das decisões judiciais e (d) preserva direitos fundamentais do contribuinte contra o Estado.

Não é o caso. Destaco, em arremate, minha convicção de que o argumento consequencialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial. **A adoção da medida deve, ao contrário, estar calcado na – e legitimada pela – deontologia extraída da própria Constituição. Nessa ordem de ideias, longe de ostentar caráter discricionário ou traduzir arbítrio da Suprema Corte, a atribuição de efeitos prospectivos resulta, quando verificadas as condições que a exigem, do dever, inerente à jurisdição, de assegurar a melhor harmonização possível entre o império do direito, de um lado, e, de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.** (destacamos)

⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 305 e ss.

Dos casos concretos citados acima podemos perceber que a Corte costuma ser muito criteriosa ao analisar os pedidos de modulação de efeitos, devendo sempre se verificar as condições que a exigem, no presente item, a segurança jurídica.

Repita-se, não se trata de comprovação fácil. Nos julgamentos dos RREE 559.937 e 595.838, anteriormente mencionados, por exemplo, a Fazenda apresentou notas⁸⁴ expedidas pela própria Receita Federal, com o objetivo de justificar os alegados prejuízos às contas públicas. Tais notas, de fato, estimaram perdas (bilionárias) aos cofres públicos, no entanto, não demonstraram o caminho que se percorreu para chegar aos valores apontados.

A Corte, ao analisar os casos, pontuou que a modulação é medida excepcional, que somente se justifica se estiver comprovado o gravíssimo risco irreversível à ordem social, sendo que naqueles casos as razões recursais não teriam qualquer indicação concreta desse risco. Por isso, a Suprema Corte não considerou os documentos apresentados pela Fazenda como aptos a demonstrar a perda de arrecadação, conseqüentemente, a justificar a aplicação da modulação de efeitos. Observa-se que a Corte implicitamente acaba por afastar a ideia de que a mera aplicação da regra geral (efeitos *ex tunc*) por si só já violaria a segurança jurídica, tal qual alegado pela PGFN.

No âmbito tributário, a segurança jurídica se identifica com a proteção do cidadão e nos remete à estabilidade e previsibilidade necessária à relação Fisco/contribuinte, remetendo-se à cobrança dos tributos, bem como à manutenção de direitos adquiridos.

Dessa forma, posterior declaração de inconstitucionalidade de uma norma justificaria a aplicação de efeitos prospectivos para proteger a confiança no ordenamento jurídico. Observamos, assim, que a proteção à confiança é uma razão de segurança jurídica, que poderia ser utilizada como causa para se pleitear a modulação de efeitos.

A seguir analisaremos o outro requisito previsto no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, que permite a aplicação de efeitos prospectivos às decisões que declaram a inconstitucionalidade de determinada norma, qual seja o “excepcional interesse social”.

⁸⁴ Nota CETAD/COEST nº 103/2013, relativa ao RE 559.937 (Anexo II) e Nota RFB/CETAD nº 149/2014, relativa ao RE 595.838 (Anexo III).

1.4.2 Excepcional Interesse Social

O termo “excepcional interesse social” também previsto no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999 como requisito para a aplicação da modulação de efeitos é um conceito amplo, assim como a “segurança jurídica”.

Ana Paula Ávila pontua que, diferentemente da segurança jurídica, o excepcional interesse social não teria suporte constitucional⁸⁵:

(...) a modulação de efeitos somente estará autorizada na medida em que contemplar a aplicação de outras normas constitucionais que, após justificada ponderação, se sobreporiam àquela que foi violada pela lei declarada inconstitucional. Aliás, existentes os fundamentos naquelas normas, o termo torna-se até mesmo dispensável, pois assegurar a supremacia da Constituição já implicaria, naturalmente, a proteção dos efeitos. No entanto, é fato que falece ao excepcional interesse social previsão constitucional que lhe sirva de fundamento, ao contrário do que ocorre com a segurança jurídica, que, como fora visto, trata do princípio que conta com ampla fundamentação constitucional e com conteúdo delineado.

A ausência conceitual da expressão no próprio texto constitucional⁸⁶, principalmente, no que se refere ao controle de constitucionalidade, “exige maior responsabilidade e rigor quanto à argumentação empregada por ocasião da atribuição de efeitos prospectivos na declaração de inconstitucionalidade da norma tributária sob este fundamento”⁸⁷.

A Constituição de Portugal ao tratar dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade apresentou termo semelhante, “interesse público de excepcional relevo”. Segundo Rui Medeiros, segurança jurídica e equidade não seriam suficientes para tratar de todas as possibilidades que exigiriam a restrição excepcional de efeitos, por isso, procedeu à utilização do referido termo, no entanto, ponderou que sua interpretação deve se dar de forma restrita, de modo a evitar sua utilização para tratar de valores de ordem política, devendo seu uso se valer de fundamentação reforçada, prevenindo-se, assim, a má aplicação do dispositivo⁸⁸.

⁸⁵ ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação dos Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e Regras de Argumentação para Interpretação conforme a Constituição do art. 27 da Lei nº 9.868/1999**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 165.

⁸⁶ Na verdade, o termo aparece no artigo 184 da CF, mas para tratar de desapropriação agrária (art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei).

⁸⁷ SILVA, Denise Magalhães da. **A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária**. 1. ed. Belo Horizonte - São Paulo: Editora D'Plácido. 2020, p. 39.

⁸⁸ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1983, p. 707.

Dessa forma, diante da indeterminação jurídica do termo, de antemão podemos partir da premissa de que sua utilização deve ser fundamentada em preceitos constitucionais⁸⁹ e até mesmo na própria segurança jurídica, de forma a assegurar a legitimidade do termo.

Outro ponto que podemos mencionar é que o legislador utilizou o termo *interesse social* e não *interesse público*. Este poderia ser definido como interesse da Administração Pública ou do Estado, enquanto aquele seria um interesse da sociedade, em outras palavras, da soma dos interesses individuais.

Desse modo, arriscamos presumir que o legislador ao utilizar “interesse social”, estaria demonstrando maior apreço pelos interesses da coletividade em detrimento ao interesse estatal⁹⁰. Tal presunção encontra ligação com a modulação de efeitos ao considerarmos que o objetivo da modulação é adequar a decisão de inconstitucionalidade de forma a minimizar ou evitar consequências mais gravosas à sociedade, e não minimizar consequências ao ente estatal – mas, nesse caso, se desconsideraria eventuais danos ao ente estatal, o que também não parece ser o entendimento mais adequado, principalmente, quando se fala em matéria tributária. Essa distinção é apenas uma tentativa de se chegar a um norte sobre a aplicabilidade do termo para fins de modulação de efeitos.

Já percebemos que o termo não tem definição normativa, tornando-se demasiadamente amplo. À primeira vista, sua amplitude pode abarcar argumentos de cunho consequencialista⁹¹ ao se pleitear a modulação de efeitos – a segurança jurídica também pode abarcar argumentos consequencialista, mas destacamos a situação no excepcional interesse social por ser um termo ainda mais amplo, em razão da sua falta de amparo constitucional. Importante destacar também que não estamos aplicando conotação positiva ou negativa sobre a utilização de argumentos consequencialistas, trata-se aqui apenas de uma observação.

Na prática, em matéria tributária, a Fazenda Nacional de fato utiliza o excepcional interesse social para justificar seus pedidos de modulação, com base no argumento do impacto

⁸⁹ Conforme pontuado pelo Ministro Maurício Corrêa, em 2004, no julgamento do RE 197.917: “Excepcional interesse social pode encontrar fundamento em diversas normas constitucionais”.

⁹⁰ SILVA, Denise Magalhães da. **A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária**. 1. ed. São Paulo: Editora D’Plácido, 2020, p. 40.

⁹¹ CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de Constitucionalidade de Normas Orçamentárias: o Uso de Argumentos Consequencialistas nas Decisões do Supremo Tribunal Federal**. 240. p. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 137. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/publico/BASILE_GEORGES_CAMPOS_CHRISTOPOULOS_TESE.pdf. Acesso em: 22 abr. 2020.

ao orçamento público, como fez, por exemplo, nos RREE 556.664 e 559.937 (que serão analisados no capítulo 2, itens 2.2 e 2.3, respectivamente).

Em ambos os casos, a Corte decidiu que não haveria qualquer indicação concreta quanto ao risco orçamentário, sendo que a mera alegação de perda na arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social capaz de justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, percebemos que o STF admitiu o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público ora enquadrado no conceito de “excepcional interesse social”, no entanto, não aplicou a modulação por entender que o argumento foi apresentado sem a devida comprovação, podemos dizer, de forma presumida – esse ponto será visto de forma detalhada no capítulo 3.

A aplicação da modulação de efeitos, além de ter caráter excepcional, é precedida por um exercício da ponderação dos julgadores, resultante da análise de normas e razões de decidir, sempre se guiando pela coerência, e obviamente, por fundamentos constitucionais. Espera-se que os julgadores analisem cuidadosamente o caso concreto para compreender se a declaração de inconstitucionalidade daquela lei ou ato pode gerar efeitos tão graves que por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social se justifique a aplicação de efeitos prospectivos.

Podemos perceber esse cuidado da Corte no julgamento da ADI 2.240⁹², de 2007, no qual o Ministro Gilmar Mendes ponderou que a simples pronúncia de nulidade de uma lei em razão de sua declaração de inconstitucionalidade poderia “gerar um verdadeiro caos jurídico”. Para solucionar a questão, o Ministro entendeu que seria necessário definir os contornos que devem possuir a decisão do STF para que seja “na maior medida possível, menos gravosa à realidade concreta”⁹³:

A solução para o problema, a meu ver, não pode advir da simples decisão de improcedência da ação. Seria como se o Tribunal, focando toda sua atenção na necessidade de se assegurar realidades concretas que não podem mais ser desfeitas e, portanto, reconhecendo plena aplicabilidade ao princípio da segurança jurídica, deixasse de contemplar, na devida medida, o princípio da nulidade da lei inconstitucional.

⁹² Em 09/05/2007, o Pleno do STF concluiu o julgamento da referida ADI, declarando a inconstitucionalidade de lei estadual que criou município de Luís Eduardo Magalhães, na Bahia, por unanimidade, e, por maioria, sem declarar sua nulidade, mantendo sua vigência pelo prazo de 24 meses, conforme o voto do ministro Gilmar Mendes.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.270. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2000, DJe 06/10/2006.

Não se pode negar a relevância do princípio da segurança jurídica neste caso. Porém, estou convicto de que é possível primar pela otimização de ambos os princípios, tentando aplica-los, na maior medida possível, segundo as possibilidades fáticas e jurídicas que o caso concreto pode nos apresentar.

O Ministro Gilmar entende que deve haver uma ponderação entre o princípio da nulidade de lei inconstitucional e o princípio da segurança jurídica para o desenvolvimento de técnicas alternativas de controle de constitucionalidade.

O STF não tem apenas a função de analisar a constitucionalidade de determinadas normas, restringindo-se à declaração de nulidade ou mera decisão de improcedência da ação com a consequente declaração de inconstitucionalidade. Caso assim o fizesse, a Corte poderia causar mais problemas do que efetivamente solucioná-los. Por isso, ao tomar decisões, o Tribunal acaba por analisar suas consequências, para aplicar o direito da forma mais adequada à realidade da sociedade⁹⁴.

O instrumento que mantém certa estabilidade entre as relações jurídicas e preserva a confiança na atuação judicial é justamente a modulação de efeitos, que atribui à determinada decisão efeitos *ex nunc*⁹⁵, pretendendo, assim, garantir que o direito que até então vinha sendo aplicado, seja alterado, reduzindo prejuízos às partes e preservando a segurança jurídica⁹⁶.

Pode-se dizer que por meio da modulação, o jurisdicionado é protegido face às decisões que impliquem mudança significativa de interpretação e aplicação de normas⁹⁷. No tocante à matéria tributária, a aplicação da modulação de efeitos também busca de certa forma, a “justiça tributária”, proferindo decisões que minimizem ou até mesmo afastem eventuais prejuízos (no caso, orçamentários), haja vista os elevados valores em jogo numa disputa judicial tributária, conforme veremos a seguir.

⁹⁴ PALU, Oswaldo Luiz. **Controle de Constitucionalidade**. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 173.

⁹⁵ KIM, Richard Pae. BARREIRO, Camila da Silva. Supremo Tribunal Federal e a Modulação dos Efeitos de suas Decisões. In: FUX, Luiz; BODART, Bruno; MELLO, Fernando Pessoa da Silveira (Coords.). **A Constituição da República segundo Ministros, Juizes Auxiliares e Assessores do STF**. Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 204.

⁹⁶ KIM, op. cit., p. 264.

⁹⁷ CÂMARA. Alexandre Freitas. Súmula da Jurisprudência Dominante, Superação e Modulação de Efeitos no novo Código de Processo Civil. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 42, n. 264, p. 290, fev./2017. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/113362>. Acesso em: 29 mai. 2020.

1.5 A Importância da Modulação de Efeitos em Matéria Tributária

Nesse item buscaremos compreender por que os casos tributários ganham destaque quando se trata de modulação de efeitos. Partiremos da premissa segundo a qual os recursos que possibilitam ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade provém da arrecadação fiscal. E por trás da arrecadação há um complexo sistema de organização de recursos públicos, que se dá por meio do orçamento público, que é regulado por normas que tratam desde a arrecadação até a execução dos recursos públicos. Nesse ponto, o Ministro Kássio Nunes Marques, no julgamento do RE 574.706, expôs importante reflexão no sentido de que “todos os direitos implicam custos ao Poder Público, sendo assim, socialmente financiados por meio de tributos”⁹⁸.

Também podemos observar a importância das demandas tributárias no orçamento público, ao analisarmos a LDO, pois nela consta anexo específico que trata dos “riscos fiscais”, anualmente atualizado, que mapeia os principais eventos que podem afetar as metas e objetivos fiscais do Governo, avaliando os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como informar as providências a serem tomadas, caso tais previsões se concretizem.

Nesse sentido, a LRF, em seu artigo 5º⁹⁹ determina que o projeto de Lei Orçamentária Anual (LOA), seja elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual (PPA) e com a LDO, para que haja a previsão de uma “reserva de contingência”, definida com base na receita corrente líquida do ente, destinada ao “atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”.

O objetivo dessa previsão é assegurar ao ente a existência de receitas para fazer frente à eventual realização dos riscos fiscais previstos no já mencionado anexo. Afinal, provém da arrecadação fiscal, os recursos que possibilitam ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais.

Segundo o anexo de “riscos fiscais” da LDO/2020¹⁰⁰, “as estimativas de cálculo são fornecidas pela RFB e levam em consideração, na maioria dos casos, a perda total de

⁹⁸ Trecho do voto do Ministro Kassio Nunes Marque no julgamento da modulação de efeitos do RE 574.706, que será analisado nos itens 2.5 e 3.4.

⁹⁹ Art. 5º. O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

¹⁰⁰ Lei nº 13.898/2019.

arrecadação anual e uma estimativa de impacto de devolução, considerados os últimos cinco anos e a totalidade dos contribuintes, de modo que representa o máximo de impacto ao erário, que pode não se concretizar em sua totalidade”.

Para o presente estudo, importa analisar as demandas judiciais tributárias, de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em trâmite no Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral, que podem causar impacto ao orçamento público, logo, indicados pela LDO, em razão de sua projeção de perda para a União Federal¹⁰¹.

Percebemos que a arrecadação tributária está intimamente ligada ao orçamento público, e, conseqüentemente, ao pleno funcionamento das atividades essenciais do Estado, por isso, a importância das discussões tributárias no Judiciário.

É fato que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária pode causar consequências ao orçamento público, tanto é assim que a LDO já prevê os processos que podem causar impacto negativo às contas públicas, tais casos envolvem quantias que chegam à casa de bilhões de reais, podemos citar como exemplo, o RE 574.706, no qual a LDO/2016¹⁰² previa um impacto ao orçamento público estimado em 250 bilhões de reais.

Como provém da arrecadação fiscal os recursos que possibilitam ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais, eventual queda na arrecadação poderia impactar no desenvolvimento dessas atividades, principalmente, se estivermos falando de altos valores, como é o caso dos processos indicados no anexo de “riscos fiscais” da LDO.

Por essa razão, a PGFN ao vislumbrar a possibilidade de perda desses casos, costuma pleitear a aplicação da modulação de efeitos para que os efeitos da decisão sejam projetados para o futuro, e não para o passado, que é a regra no Direito brasileiro, de acordo com a teoria da nulidade.

Por isso, a importância da compreensão do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação da modulação de efeitos em matéria tributária sob a ótica do argumento consequencialista do impacto ao orçamento público, o que será visto no próximo capítulo quando analisaremos casos concretos julgados pela Suprema Corte.

¹⁰¹ Anexo I.

¹⁰² Anexo V, da Lei nº 13.242/2015.

CAPÍTULO 2. ANÁLISE DE CASOS JULGADOS PELO STF SOBRE O TEMA

O objetivo deste capítulo é tão somente a análise de recursos extraordinários selecionados, que envolvam matéria tributária, nos quais se discutiu especificamente o argumento do “impacto ao orçamento público” para fins de modulação de efeitos. Esclarecemos ao leitor que neste capítulo não apresentaremos nossas conclusões acerca dos casos que serão analisados, o que será feito apenas no próximo capítulo (item 3.4).

Para chegarmos aos casos selecionados para este estudo, utilizamos como recorte de pesquisa processos tributários indicados nos anexos de “riscos fiscais” da LDO, que anualmente lista os processos que, segundo a Advocacia Geral da União (AGU)¹⁰³, podem causar algum impacto aos cofres públicos, o que será melhor explicado no item a seguir.

2.1 A LDO e os casos tributários julgados pelo STF de 2010 a 2020

Antes de traçar a metodologia da pesquisa, entendemos que é importante expor alguns conceitos relacionados ao orçamento público. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu que na LDO deve conter anexo de riscos fiscais, cujo objetivo, conforme estabelecido pelo §3º do artigo 4º da LRF, é prover maior transparência na apuração dos resultados fiscais dos governos com a avaliação dos passivos contingentes e de outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

A LRF, em seu artigo 5º¹⁰⁴ determina que o projeto de Lei Orçamentária Anual seja elaborado de forma compatível com o Plano Plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, devendo conter a previsão de uma “reserva de contingência”, definida com base na receita corrente líquida do ente, destinada ao “atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”. O intuito dessa previsão é assegurar ao ente a existência

¹⁰³ Até 2015, a Receita Federal do Brasil era a responsável por fornecer estimativas de cálculo acerca dos eventuais impactos orçamentários que essas demandas judiciais poderiam causar. Entretanto, a partir da publicação da Portaria AGU nº 40/2015, essa responsabilidade passou a ser da AGU. Riscos Fiscais da LDO/2015: “Cumpramos esclarecer que, em se tratando de demandas judiciais, nem sempre é possível estimar com clareza o montante real envolvido, uma vez que é normal que as partes que litigam contra a Fazenda Pública subestimem os valores informados nas causas, visando reduzir as despesas processuais ou mesmo os superestimem, nos casos de isenção de despesas processuais, acarretando um alto índice de imprecisão de valores. Nas ações listadas, as fontes para informação a respeito dos montantes são: os valores pedidos pelas partes, as estimativas dos órgãos públicos federais envolvidos nas causas ou grupos de causas semelhantes e as estimativas da área técnica responsável pelos cálculos na AGU”.

¹⁰⁴ Art. 5º. O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, serão estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, destinada ao: b) atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

de receitas para fazer frente à eventual realização dos riscos fiscais previstos no já mencionado anexo de riscos fiscais.

Entre a totalidade das demandas judiciais – que envolvem diversas matérias – tratadas no anexo dos riscos fiscal, que tem como parte a União, suas Autarquias e Fundações, destacam-se para o presente trabalho as demandas tributárias que causam preocupações quanto aos impactos que possíveis perdas podem causar ao equilíbrio das contas públicas segundo análise da AGU (vide nota de rodapé 102).

O anexo apresenta lista com as demandas judiciais tributárias de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Supremo Tribunal Federal, que podem afetar as metas e objetivos fiscais do Governo, em razão de sua projeção de perda, e são esses casos que nos interessam. Por exemplo, segundo a AGU, na LDO/2020¹⁰⁵, tais projeções de perda levam em consideração, “a perda total de arrecadação anual e uma estimativa de impacto de devolução, considerados os últimos cinco anos e a totalidade dos contribuintes, de modo que representa o máximo de impacto ao erário, que pode não se concretizar em sua totalidade”. A LDO/2020 destacou ainda que entre as ações em trâmite perante o STF naquele ano, haviam 163 temas tributários com repercussão geral reconhecida, entre eles, apenas 23 casos¹⁰⁶ foram classificados e listados no anexo fiscal como “perda possível” para a União e com risco orçamentário estimado em milhões e, em alguns casos, bilhões de reais.

Fixadas essas premissas acerca do orçamento público, voltamos à metodologia de pesquisa utilizada para elaboração deste capítulo. Separamos os casos indicados em todos os anexos dos riscos fiscais das LDOs, do período de 2010 a 2020¹⁰⁷, especificamente, quanto às “demandas judiciais de natureza tributária da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”, no âmbito do STF, cujo potencial de perda pode impactar no orçamento público, conforme indicação da AGU. Ressaltamos que no âmbito do STF, o anexo dos riscos fiscais lista apenas recursos extraordinários, com repercussão geral¹⁰⁸, isto é, que pertencem ao controle difuso, por essa razão, não analisaremos neste trabalho ações do controle concentrado, eventualmente citaremos algumas ADIs, mas somente para fins exemplificativos.

¹⁰⁵ Anexo V, da Lei nº 13.898/2019, p. 33.

¹⁰⁶ RE 574.706; RE 592.891; RE 596.614; RE 609.096; RE 946.648; RE 979.626; RE 605.506; RE 928.943; RE 566.622; RE 592.616; RE 607.642; RE 796.939; RE 599.658; RE 672.215; RE 576.967; RE 603.624; RE 816.830; RE 700.922; RE 761.263; RE 1.043.313; RE 855.091; RE 596.701; e RE 878.313.

¹⁰⁷ Anexo I.

¹⁰⁸ O instituto da repercussão geral passou a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal a partir de 2007, em razão da previsão contida na Emenda Constitucional nº 45/2004. Como se sabe, reconhecida a repercussão geral, a decisão final daquele processo será aplicada a todas as ações judiciais do país que tratem sobre a mesma matéria.

Em um primeiro exame, concluímos que, nesses 10 anos, as LDOs indicaram 33¹⁰⁹ processos tributários em trâmite no Supremo Tribunal Federal, com risco de impacto orçamentário, sendo que, até o final de 2020, apenas 12¹¹⁰ processos tiveram o julgamento do mérito concluído pela Suprema Corte, e, entre eles, em apenas 5¹¹¹ se discutiu a modulação de efeitos em matéria tributária.

Entretanto, em 1¹¹² desses 5 casos, apesar de a PGFN ter pleiteado a modulação de efeitos, não foi levantado o argumento do impacto ao orçamento público¹¹³, por isso, tal processo não foi objeto de estudo. Restando apenas a análise dos RREE 559.937, 595.838, 603.624 e 574.706.

Os riscos capazes de afetar as contas públicas são provisionados no momento da elaboração do orçamento com o intuito de assegurar a existência de recursos, provenientes justamente da arrecadação fiscal, que possibilitam ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais. Por isso, a preocupação da LDO em mapear situações que possam configurar em perda na arrecadação, entre essas situações, estão alguns processos tributários, em trâmite no STF, com real possibilidade de perda e cujos valores, segundo a AGU, podem, de fato, impactar ao orçamento público, entre eles, os casos que serão analisados neste capítulo:

Ano/LDO	Nº do processo	Matéria	Estimativa de perda
2014 Lei nº 12.919/2013	RE 559.937 (item 2.2)	ICMS Importação	R\$ 33,8 bilhões, no período de 2006 a 2010
2015 Lei nº 13.080/2015	RE 595.838 (item 2.3)	Contribuição Previdenciária de Cooperativas	R\$ 3,8 bilhões, no período de 2002 a 2011
2020 Lei nº 13.898/2019	RE 603.624 (item 2.4)	Contribuições para o SEBRAE, APEX, ABDI e INCRA	Cálculo para 1 ano: R\$ 3,5 bilhões para o SEBRAE, R\$ 520 milhões para o APEX, R\$ 85 milhões para o ABDI e R\$ 1,5 bilhões para o INCRA Cálculo para 5 anos: \$ 19,8 bilhões para o SEBRAE, R\$ 2,9 bilhões para o APEX, R\$ 420 milhões para o ABDI e R\$ 8,4 bilhões para o INCRA
2020 Lei nº 13.898/2019	574.706 (item 2.5)	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	Cálculo para 1 ano: R\$ 45,8 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 229 bilhões

¹⁰⁹ RE 561.485; RE 574.706; RE 564.413; RE 582.525; RE 400.479; RE 559.937; RE 611.586; RE 607.642; RE 570.122; RE 595.838; RE 609.096; RE 672.215; RE 705.423; RE 599.309; RE 592.891; RE 599.658; RE 946.648; RE 605.506; RE 928.943; RE 592.616; RE 796.939; RE 565.089; RE 576.967; RE 603.624; RE 816.830; RE 700.922; 761.263; RE 1.043.313; RE 598.468; RE 566.622; RE 855.091; RE 596.701; e RE 878.313.

¹¹⁰ RE 561.485; RE 564.413; RE 582.525; RE 559.937; RE 611.586; RE 595.838; RE 705.423; RE 599.309; RE 656.089; RE 576.967; RE 566.622 e RE 574.706.

¹¹¹ RE 559.937, RE 595.838, RE 566.622, RE 603.624 e RE 574.706.

¹¹² RE 566.622 (Tema 32/RG): Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social para Contribuição Previdenciária Patronal.

¹¹³ No RE 566.622 a PGFN pleiteou a modulação de efeitos com base no argumento de alteração na jurisprudência, com fundamento no artigo 927, §3º, do novo Código de Processo Civil de 2015.

Dessa forma, confirmando-se a perda da União (PGFN), a partir de decisão proferida pelo STF que declarou a inconstitucionalidade de determinada norma, o contribuinte poderá ajuizar ações de repetição de indébito e rescisórias, apresentar pedidos de restituição e compensação, sem mencionar que tal tributo não poderá mais ser cobrado, conseqüentemente, haverá perda na arrecadação – nesse momento não estamos questionando o *quantum* indicado pela LDO e nem como essas estimativas foram obtidas, estamos apenas constatando que a perda na arrecadação é inegável, tanto que se assim não fosse, os casos sequer seriam indicados nas LDOs.

A fim de minimizar a perda na arrecadação, a PGFN costuma requerer a aplicação da modulação de efeitos para que a decisão que declarar a inconstitucionalidade de determinada norma tenha efeitos prospectivos e não retroativos. Nessas situações, a aplicação de modulação de efeitos seria benéfica à União que não teria que devolver os valores anteriormente arrecadados, pois a decisão da Suprema Corte vale apenas dali para frente, e, ao mesmo tempo, desfavorável ao contribuinte que não poderia pleitear os valores recolhidos de forma indevida haja vista sua declaração de inconstitucionalidade.

Diante desse impasse, o estudo do argumento do impacto ao orçamento público para fins modulação de efeitos em matéria tributária, especificamente quanto aos casos indicados pela LDO, mostra-se um tema atual e de extrema relevância. Dessa forma, com o intuito de melhor compreender como a Suprema Corte decide sobre a modulação de processos tributários, sob a ótica desse argumento, analisaremos detalhadamente a seguir os RREE 559.937, 595.838, 603.624 e 574.706.

2.2 Exclusão de ICMS e de PIS/COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS Importação: RE 559.937 (Tema 01/RG¹¹⁴)

O RE 559.937 foi citado pela primeira vez no Anexo VI da LDO/2013¹¹⁵ com previsão de impacto ao orçamento público no caso de perda para a União de R\$ 33,8 bilhões, para o período de 2006 a 2010.

¹¹⁴ É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições.

¹¹⁵ Lei nº 12.708/2012.

O STF reconheceu a repercussão geral da matéria em 26/09/2007, no RE 559.607, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, mas em 21/03/2013 o processo foi substituído como *leading case* pelo RE 559.937, e redistribuído ao Ministro Dias Toffoli.

Discutia-se a constitucionalidade do artigo 7º, I, da Lei nº 10.865/2004¹¹⁶, que determinou que a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação deveria ser o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

O caso começou a ser julgado em 20/10/2010, mas foi suspenso após pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, retornando à pauta somente em 20/03/2013 (ano no qual a LDO indicou o processo como possível risco ao orçamento público), quando o Plenário, por unanimidade, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão de ICMS e do PIS e da COFINS da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços.

Na ocasião, a PGFN suscitou questão de ordem e pleiteou na tribuna, de forma inovadora, a modulação dos efeitos com fundamento no impacto orçamentário, conforme se observa abaixo¹¹⁷:

Senhor Presidente, com o devido respeito e acatamento, a Fazenda Nacional pede à Corte a possibilidade de modulação dos efeitos deste julgamento, tendo em vista os valores que giram em torno de 34 bilhões de reais que atingirão os cofres da seguridade social. E a Fazenda fia-se no precedente desta egrégia Corte, no RE 560.626, da relatoria do eminente Ministro Gilmar Mendes, quando julgou a questão da prescrição e decadência dos créditos das contribuições previdenciárias, pedindo à Fazenda Nacional que a Corte estabeleça como marco dos efeitos da presente decisão ou as ações propostas até o julgamento deste presente feito. É o que pede a Fazenda com o devido respeito e acatamento.

No entanto, o Plenário rejeitou o pedido argumentando que eventual aplicação de modulação só poderia ocorrer com base em avaliação de dados concretos sobre os valores e que tal pedido poderia ser feito por meio de embargos de declaração.

¹¹⁶ Art. 7º. A base de cálculo será: I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei.

¹¹⁷ SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O Impacto do Argumento Financeiro na Modulação de Efeitos do Supremo Tribunal Federal**. 144 p. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2019, p. 84. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28309>. Acesso em: 09 ago. 2020.

Então, em 12/11/2013 a PGFN apresentou embargos reiterando o pedido de modulação para aplicação *ex nunc* com eficácia normativa a partir da publicação do acórdão que julgasse os aclaratórios ou do julgamento deste, justificando seu pedido em nome da segurança jurídica e da relevância e excepcionalidade do interesse social, haja vista os valores econômicos envolvidos.

Quanto às razões de segurança jurídica, a Fazenda alegou que uma norma se presume constitucional, logo, quando declarada inconstitucional, enquanto não houver acórdão definitivo da Suprema Corte decretando a inconstitucionalidade da norma, esta seria válida, em razão da boa-fé e da certeza do direito.

No tocante às razões de excepcional interesse social, a Fazenda invocou o argumento do impacto ao orçamento público, utilizando o entendimento proferido no RE 556.664¹¹⁸ ¹¹⁹, cujo argumento foi o “forte impacto negativo no orçamento da seguridade social”, alegando que no RE 559.937, ocorreria o mesmo, caso a decisão não fosse modulada¹²⁰:

Neste feito ocorrerá o mesmo. Os valores são gigantescos e desfalcarão substantivamente o “caixa” da seguridade, ou seja, faltarão recursos para as políticas sociais nacionais, mormente nas áreas da Saúde, Previdência e Assistência.

Além disso, considerando que no julgamento do mérito a Corte já havia se manifestado no sentido de que a modulação só poderia ocorrer com base em avaliação de dados concretos, a Fazenda Nacional, para justificar o argumento do impacto ao orçamento, solicitou à Receita Federal nota técnica que demonstrasse a estimativa de perda na arrecadação decorrente da decisão de declaração de inconstitucionalidade.

Em resposta, a RFB apresentou a nota CETAD/COEST n° 103/2013¹²¹, informando estimativa de perda na arrecadação para o ano de 2013 no valor de R\$ 3,23 bilhões, e que se a decisão não fosse modulada, estimava-se perda de R\$ 14,29 bilhões para os anos de 2008 a 2012 (quinquídio para repetição do indébito a partir da declaração de inconstitucionalidade da

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n° 556.664. Relator Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, DJe 14/11/2008.

¹¹⁹ Após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n° 1.569/1977, reconhecendo a prescrição dos créditos tributários em execução fiscal, o Plenário, em 12/06/2008, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio, decidiu pela aplicação de efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente).

¹²⁰ Trecho dos embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional no RE 599.937.

¹²¹ Anexo II.

norma, em 2013), mas a nota não apresentou demonstrativos de cálculos que justificassem esses valores.

O processo foi apresentado em mesa para julgamento na sessão de 17/09/2014, quando o Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos. O Ministro Toffoli, relator, primeiramente, esclareceu que a Corte firmou entendimento quanto à possibilidade de aplicação do instituto da modulação de efeitos em processo subjetivo (controle difuso), conforme vimos no capítulo anterior (itens 1.3.2 e 1.3.2.1).

Quanto à modulação, destacou que é medida extrema, que somente se justifica se comprovado o gravíssimo risco irreversível à ordem social. Fixada a premissa de necessária comprovação do risco, o Ministro decidiu que, no caso, não haveria qualquer indicação concreta desse risco, sendo que a mera alegação de perda de arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social capaz de justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Para embasar seu voto, o Ministro destacou que “se em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não servirão para mais nada”¹²², por isso, a modulação em matéria tributária se justificaria apenas “em situações excepcionálissimas, em que a execução do que nós [STF] decidimos gere mais problemas sociais, (...), nós [STF] temos de manter até o que é pedagógico para os órgãos do Estado”¹²³. Ainda sobre a excepcionalidade da questão, o Ministro Toffoli citou trechos do acórdão proferido no AI 557.237, mencionando que “em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia”¹²⁴.

Infere-se da integralidade do voto do Ministro que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas, por isso, não bastaria ao sujeito ativo apenas apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação¹²⁵.

Ao final, o Ministro Dias Toffoli entendeu que no caso concreto a modulação dos efeitos importaria em negativa do próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores

¹²² Trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no julgamento do RE 363.852 no tocante ao pedido de modulação.

¹²³ Trecho do voto da Ministra Cármen Lúcia no julgamento do RE 363.852 no tocante ao pedido de modulação.

¹²⁴ Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do AI 557.237 no tocante ao pedido de modulação.

¹²⁵ Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do AI 557.237 no tocante ao pedido de modulação.

que eventualmente tivessem sido recolhidos, indeferindo, assim, o pedido de modulação dos efeitos da decisão embargada:

A segurança jurídica está, na verdade, na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal, exercendo, assim, o Supremo o papel que lhe é reservado - o de preservar a Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos.

Dessa decisão podemos concluir que, para a Suprema Corte, a Fazenda ao invocar razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, relacionando-as aos valores econômicos envolvidos na causa e eventuais impactos ao orçamento público, deveria demonstrar os prejuízos econômicos, e que a mencionada nota elaborada pela Receita Federal não foi considerada pela Corte como prova suficiente para garantir a aplicação da modulação.

2.3 Contribuição Previdenciária de Cooperativas: RE 595.838¹²⁶ (Tema 166/RG¹²⁷)

O RE 595.838 foi incluído pela primeira vez, no Anexo VI na LDO/2013¹²⁸, com previsão de impacto ao orçamento público, no caso de perda para a União, de R\$ 3,8 bilhões, no período de 2002 a 2011.

O RE teve sua repercussão geral reconhecida em 15/05/2009 e, no ano seguinte, o processo também foi redistribuído ao Ministro Dias Toffoli¹²⁹. Discutia-se a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991¹³⁰, com nova redação dada pela Lei nº 9.876/1999, que previa que a contribuição à carga da empresa seria de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de cooperativas de trabalho.

Como não foi julgado em 2013, o processo foi incluído novamente no anexo V da LDO/2014¹³¹, com a mesma previsão de impacto ao orçamento público contida na LDO do ano anterior. E o julgamento teve início na sessão de 23/04/2014, quando o Tribunal, por

¹²⁶ A matéria é objeto da ADI 2.594.

¹²⁷ É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

¹²⁸ Lei nº 12.708/2012.

¹²⁹ Em razão de previsão contida no artigo 38, do RISTF.

¹³⁰ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

¹³¹ Lei nº 12.919/2013.

unanimidade, deu provimento ao recurso para declarar a inconstitucionalidade do referido inciso¹³².

Diante dessa decisão, a PGFN apresentou embargos de declaração em 21/10/2014 para requerer a aplicação da modulação de efeitos, pretendendo que os efeitos da decisão somente tivessem eficácia normativa a partir da data em que o julgamento fosse finalizado ou da publicação do acórdão que julgar os embargos. A Fazenda Nacional justificou sua pretensão por razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, novamente utilizando o argumento dos valores envolvidos, que se destinam à manutenção da seguridade social de um setor expressivo de contribuintes beneficiários da previdência social.

Para a Fazenda, a segurança jurídica se justificaria em razão do “caráter constitutivo das ‘sentenças de inconstitucionalidade’, uma vez que a Lei aprovada pelo Congresso Nacional somente será inválida (sem força normativa vinculante e obrigatória para todos) após decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”. Em outras palavras, enquanto o acórdão que decretou a inconstitucionalidade do dispositivo não fosse definitivo, a norma seria válida, devendo ser obedecida – fundamentos muito similares aos utilizados no RE 559.937.

Especificamente sobre o argumento dos valores envolvidos, a PGFN alegou que de acordo com dados oficiais de arrecadação fornecidos pela Receita Federal do Brasil:

(...) os valores de notas fiscais e faturas de prestação de serviços decorrentes da utilização de obreiros cooperados tem aumentado de maneira significativa ano após ano, tendo mais que quadruplicado nos últimos dez anos (segunda coluna), o que evidencia o aumento de contratações deste jaez e vem redundando num correspondente aumento da arrecadação deste tributo (quarta coluna).

Em seus embargos, a Fazenda Nacional também apresentou a planilha abaixo para demonstrar a estimativa dos valores que deixariam de ser arrecadados:

Ano	Valores da NF/Fatura	Arrecadação Calculada⁽¹⁾ = [(a)x15%]	Arrecadação Acumulada⁽¹⁾
2011 ⁽²⁾	4.445,48	686,12	666,82
2010	3.780,26	567,04	1.233,86
2009	3.423,83	513,54	1.747,41
2008	3.210,74	481,81	2.229,02
2007	2.671,86	400,78	2.629,80
2006	2.236,10	335,41	2.565,21
2005	1.717,59	257,64	3.222,85
2004	1.646,05	246,91	3.469,78

¹³² Ausente, justificadamente, o Ministro Gilmar Mendes.

2003	1.283,28	192,49	3.662,25
2002	1.058,18	158,73	3.820,98

(1) Os dados de arrecadação não estão atualizados para o ano de 2011.

(2) Valores projetados

Observamos que também nesse caso, a Fazenda utilizou dados fornecidos pela Receita para justificar o prejuízo às contas públicas, por meio da nota RFB/CETAD nº 149/2014¹³³, para demonstrar que o setor teria uma perda de arrecadação e um impacto considerável em repetições de indébito e compensações que afetariam o já deficitário caixa previdenciário.

Segundo a nota elaborada pela RFB, haveria um enorme prejuízo para o custeio da Seguridade Social, estimado em aproximadamente R\$ 7,78 bilhões, de 2004 a 2013, atualizados para 2014:

Uma consequência decorrente da declaração de inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991, é que a tributação sobre a remuneração dos trabalhadores cooperados fica prejudicada, pois, com a revogação explícita da Lei Complementar nº 84/1996, pelo art. 9º, da Lei nº 9.876/1999, tal contribuição fica sem amparo legal, ensejando uma renúncia anual da ordem de R\$ 1,0 bilhão (valores de 2014).

Uma outra consequência é a possibilidade de os contribuintes pleitearem o ressarcimento dos valores pagos durante o período de vigência da norma impugnada, com impacto fiscal estimado da ordem de R\$ 4,51 bilhões considerando-se que as empresas irão pleitear o ressarcimento dos valores pagos nos últimos 5 anos, e de R\$ 7,78 bilhões considerando um período de 10 anos (valores atualizados para 2014).

Para reforçar seu argumento, a Fazenda Nacional mais uma vez mencionou a decisão proferida no julgamento do RE 556.664, na qual a Suprema Corte, em 11/06/2008, também analisou a questão do impacto ao orçamento, e reconheceu a inconstitucionalidade dos recolhimentos de contribuições previdenciárias nos prazos previstos nos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/1991 e modulou a decisão para aplicar efeitos *ex nunc* somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão de mérito proferida em 11/06/2008, não abrangendo os processos que à época estavam em curso.

Após a oposição dos embargos fazendários, foi apresentada petição por *amicus curiae*¹³⁴, em 04/11/2014, argumentando que a alegação da Fazenda não prosperaria quanto à necessidade de modulação dos efeitos sob o argumento do relevante interesse social, pois não

¹³³ Anexo III.

¹³⁴ ANAB (Associação Nacional das Administradoras de Benefícios).

haveria qualquer impacto social no caso. O *amicus* ainda mencionou outros casos, que envolveram valores mais altos, nos quais a Corte não modulou os efeitos, RREE 357.950, 390.840, 358.273, 346.084¹³⁵; RE 363.852¹³⁶; e RE 559.937¹³⁷.

Destacamos que dos recursos mencionados acima, os RREE 357.950, 390.840, 358.273, 346.084 não foram escopo desse trabalho pois foram julgados antes de 2010, e o RE 363.852 não foi analisada porque não foi listado pelas LDOs de 2010 a 2020, entre eles, apenas o RE 559.937 foi analisado neste trabalho (item 2.2).

Finalmente, os embargos foram apresentados em mesa para julgamento na sessão de 28/11/2014, quando o Plenário, por unanimidade, rejeitou o recurso. O Ministro relator, Dias Toffoli, assim como no julgamento do RE 559.937, pontuou novamente que a modulação é medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado o gravíssimo risco irreversível à ordem social, sendo que, no caso concreto, o Ministro entendeu que as razões recursais não teriam apontado o risco.

Para o Ministro Toffoli, a mera alegação de perda de arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação, citando os mesmos precedentes apresentados no julgamento do RE 559.937, quais sejam, RE 363.852, AI 557.237 e RE 596.177.

Observamos nesse caso, assim como no item anterior, que a Corte entendeu que mesmo a PGFN tendo juntado a nota da Receita Federal e planilha demonstrando perda na arrecadação, com o intuito de comprovar o impacto ao orçamento público, estas não teriam sido suficientes para comprovar risco grave à ordem social, tanto que, a modulação, mais uma vez, foi afastada, reafirmando a Suprema Corte a excepcionalidade do instituto e a necessidade de efetiva comprovação do impacto ao orçamento público.

2.4 CIDE para SEBRAE, APEX e ABDI: RE 603.624 (Tema 325/RG¹³⁸)

No RE 603.624 buscava-se a declaração de inconstitucionalidade superveniente da Lei nº 8.029/1990, sob o argumento de que a referida lei teria instituído contribuição de

¹³⁵ Discutiram a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.717/1998, que majorou a base de cálculo do PIS/COFINS - data do julgamento: 09/11/2005.

¹³⁶ Discutiu a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que institui a cobrança ao FUNRURAL sobre as receitas de comercialização de produtos rurais - data de julgamento: 03/02/2010.

¹³⁷ Discutiu a inconstitucionalidade do art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004, o qual acrescentou o ICMS à base de cálculo do PIS/COFINS na importação - data de julgamento: 21/03/2013.

¹³⁸ As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001.

intervenção no domínio econômico (CIDE) destinada ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, tendo por base a folha de salários, no entanto, o artigo 149, §2º, III da Constituição¹³⁹, introduzido pela Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001, teria estabelecido de maneira taxativa as bases de cálculo das contribuições, não incluindo a folha de salários.

O processo chegou à Suprema Corte em 2009 e teve sua repercussão geral reconhecida no ano seguinte. A primeira liberação para julgamento ocorreu em 19/12/2016, contudo, o caso só foi incluído na LDO/2019¹⁴⁰, com previsão de impacto ao orçamento público, entre 2012 e 2016, no caso de perda para a União, para SEBRAE, APEX e ABDI, R\$ 18,8 bilhões e para o INCRA, R\$ 7,4 bilhões.

O Plenário negou provimento ao recurso extraordinário do contribuinte, decidindo, assim, pela constitucionalidade da cobrança da CIDE destinada ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, o que, à primeira vista, dispensaria a discussão acerca da modulação de efeitos. Ocorre que, nesse caso, a PGFN requereu a modulação por meio de petição simples apresentada em 28/03/2017, anteriormente ao julgamento do mérito, o que possibilitou que as partes e os *amici curiae* se manifestassem acerca da modulação, ensejando, assim, a manifestação da Suprema Corte sobre a modulação ainda no julgamento do mérito, por essa razão, decidimos incluir o caso ao presente estudo.

No mesmo dia que a PGFN apresentou a petição, o representante da APEX também se manifestou no sentido de que o reconhecimento da inconstitucionalidade da CIDE, com eficácia *ex tunc* poderia ocasionar rombo orçamentário. Assim, com o intuito de mitigar eventuais danos ao erário e para manter o papel desenvolvido pela APEX no desenvolvimento da atividade produtiva de empresas nacionais, no caso de decisão reconhecendo a inconstitucionalidade da CIDE, sua eficácia deveria ser prospectiva, de pelo menos 12 meses, contados do trânsito em julgado do acórdão.

Até o julgamento de mérito, que foi ocorrer três anos após o pedido de modulação, foram apresentados diversos pareceres e manifestações defendendo que a modulação seria necessária, caso declarada a inconstitucionalidade, pois a CIDE representaria boa parte de suas

¹³⁹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. §2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

¹⁴⁰ Anexo V, da Lei nº 13.707/2018.

receitas totais, logo, se fosse declarada inconstitucional, seria necessário instituir uma nova fonte de custeio, o que demandaria tempo para implementar. Apresentaram também o argumento do rombo orçamentário dada a arrecadação vultuosa da contribuição.

Iniciado o julgamento de mérito, pelo Plenário Virtual¹⁴¹, em junho de 2020, a Ministra Rosa Weber, deu provimento ao recurso, entendendo pela inconstitucionalidade da norma e reconhecendo a inexigibilidade das contribuições para o SEBRAE, a APEX e a ABDI, a partir de 12/12/2001, data do início da vigência da EC nº 33/2001, reputando indevidos os recolhimentos assim efetivados pelo contribuinte, observada a prescrição quinquenal (artigo 168, I, do CTN e 3º da LC nº 118/2003).

Ao entender pela inconstitucionalidade da norma, a Ministra também tratou do pedido de modulação da PGFN, decidindo afastá-la por não satisfazer condições, que para a Ministra, devem ser preenchidas para fins de modulação: (i) ter lugar em face de decisão que altera expectativa normativa judicial consolidada, e, portanto, cria regra nova; (ii) mostrar-se necessária para proteger a confiança legítima que resultou na prática de atos com respaldo na autoridade aparente; (iii) observar a boa-fé objetiva enquanto princípio geral do Direito norteador das decisões judiciais; e (iv) preservar direitos fundamentais do próprio Estado.

Sobre o argumento do impacto ao orçamento público, definido pela Ministra como consequencialista, ela destacou que este não constituiria fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial, pois a adoção da medida deveria estar legitimada pela deontologia extraída da própria Constituição.

Para a Ministra, deve-se atribuir efeitos prospectivos quando verificadas as condições que a lei exige (razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social ou alteração na jurisprudência¹⁴²), resultando, de um lado, do dever inerente à jurisdição de assegurar a melhor harmonização possível entre critério do Direto, e de outro, os princípios da

¹⁴¹ O Plenário Virtual foi criado em 2007 possibilitando que os Ministros do STF deliberem acerca da existência, ou não, de repercussão geral, nos recursos extraordinários. Em 2010, a Emeda Regimental nº 42/2010 incluiu o artigo 323-A ao RISTF, autorizando que, além da preliminar de repercussão geral, o mérito das questões constitucionais reputadas com repercussão geral também pudessem ser julgadas pelo Plenário Virtual, desde que fosse o caso de reafirmação de jurisprudência dominante da Suprema Corte. Em 2019, mais uma vez foi ampliada a competência do Plenário Virtual, com a edição da Resolução nº 642/2019, podendo deliberar sobre: medidas cautelares em ação de controle concentrado, referendos de medidas cautelares e tutelas provisórias, mérito de recursos extraordinários e agravos, inclusive, com repercussão geral reconhecida, e demais classes processuais, desde que a matéria tenha jurisprudência dominante na Suprema Corte. Em 2020, em razão da pandemia da Covid-19, foi editada a Resolução 669/2020, prevendo que todos os processos de competência do STF poderiam ser, a critério do Ministro Relator, submetidos a julgamentos no plenário virtual.

¹⁴² Artigo 927, §3º, do nCPC.

segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

O julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, que, posteriormente, votou para manter a cobrança, entendendo, portanto, pela sua constitucionalidade, sendo acompanhado pelo Ministro Alexandre de Moraes. O julgamento foi suspenso novamente em razão de pedido de destaque do Ministro Gilmar Mendes, no dia 12/08/2020. Finalmente, foi retomado em 23/09/2020, quando o Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, vencidos os Ministros Rosa Weber, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Antes da Suprema Corte decidir pela constitucionalidade da norma, a modulação de efeitos gerou muito debate, por isso, trataremos dos argumentos apresentados pelas partes de forma detalhada nos itens abaixo, a fim de melhor compreender a argumentação do impacto ao orçamento público.

2.4.1 Argumentos pela inaplicabilidade da Modulação

O contribuinte apresentou esclarecimentos quanto aos valores envolvidos no caso, com base em demonstrações contábeis auditadas pela PWC¹⁴³, apresentando a condição superavitária do SEBRAE (de mais de R\$ 600 milhões por ano) e, em conta, mais R\$ 4 bilhões acumulados – observamos aqui que pela primeira vez foi apresentado documento mais robusto em relação às estimativas de valores.

Para o contribuinte, em razão do alegado superávit, se a contribuição ao SEBRAE fosse extinta, ainda haveria folga, por mais alguns anos, até que uma nova contribuição (com base constitucional) fosse implementada, considerando que haveria valor em caixa de R\$ 2,5 bilhões em aplicações financeiras. E que contaria com um passivo circulante de obrigações ordinárias e que representam as necessidades imediatas, na ordem de R\$ 350 milhões/ano – segundo as demonstrações contábeis juntadas aos autos.

O contribuinte também apresentou parecer de Humberto Ávila¹⁴⁴, do qual destacamos a parte que trata da modulação de efeitos. O autor entendeu pela inexistência de razões para se atribuir efeitos prospectivos, caso declarada a inconstitucionalidade da

¹⁴³ Disponível no e-processo.

¹⁴⁴ Disponível no e-processo.

contribuição instituída pela Lei nº 8.029/1990, rebatendo os argumentos apresentados pela PGFN e pelo SEBRAE, APEX e ABDI¹⁴⁵.

Para Humberto Ávila, tais argumentos seriam improcedentes no tocante à segurança jurídica, pois esta não se confundiria com prejuízos aos cofres públicos, pois “a segurança jurídica tem a ver com o Direito, não com o dinheiro”. Além disso, caso se pudesse atribuir efeitos prospectivos às decisões com base no argumento da perda de arrecadação, ocorreriam dois fenômenos: (i) “nenhuma lei instituidora de tributo poderia ser declarada inconstitucional com efeitos declaratórios, na medida em que tributo é prestação em dinheiro e a declaração de sua inconstitucionalidade implica necessariamente a devolução do que foi arrecadado de forma ilegítima”; e (ii) “todas as regras de competência perderiam seu sentido, visto que os entes federados, mesmo tendo agido ilicitamente contra a Constituição, permaneceriam com o produto de sua ilicitude, deixando as regras de competência de efetivamente limitar o exercício do poder estatal”¹⁴⁶.

Ávila defendeu que o argumento do impacto ao orçamento público com viés consequencialista seria juridicamente insustentável por isso deveria ser desconsiderado, ponderando que sua aceitação acarretaria¹⁴⁷:

(...) incentivo à burla futura da Constituição pelos entes federados, os quais ficariam com o produto de seu comportamento ilícito, de modo tal que se tornaria o Direito elevadamente incompreensível, inconfiável e imprevisível no futuro, contrariamente aos ideais cuja promoção é exigida pelo princípio da segurança jurídica.

Em relação ao argumento do interesse social, quanto à extinção dos órgãos financiados pela contribuição como consequência da supressão de sua única fonte de financiamento, Humberto Ávila defendeu que não haveria extinção porque uma nova contribuição compatível com a Constituição poderia ser instituída a qualquer tempo. E que a devolução de eventuais montantes pagos indevidamente também não serviria de argumento

¹⁴⁵ a) a declaração de inconstitucionalidade provocaria insegurança jurídica em virtude: (i) do gravíssimo prejuízo aos cofres públicos decorrente do dever de restituir a todos os contribuintes o montante indevidamente arrecadado no passado; (ii) da frustração da confiança de quem acreditou na continuidade da jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal em favor do caráter exemplificativo das bases de cálculo das contribuições; b) a declaração de inconstitucionalidade desprestigiaria o interesse social em razão: (i) da extinção dos órgãos financiados pela contribuição de intervenção incidente sobre a folha de salários em consequência da supressão de sua única fonte de financiamento; (ii) da falta de atingimento das finalidades sociais executadas pelos referidos órgãos, como o amparo às micro e pequenas empresas (SEBRAE), a atração de investimentos estrangeiros e a promoção dos produtos brasileiros no exterior (APEX) e a adoção de projetos e ações estratégicas para o aumento da produtividade, competitividade e lucratividade das empresas brasileiras (ABDI).

¹⁴⁶ Trechos do parecer apresentado por Humberto Ávila no RE 603.624.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 305 e ss.

para a quebra dos órgãos, pois este só seria devolvido àqueles que tivessem ingressado com ação declaratória cumulada com repetição de indébito.

Além disso, o autor pontuou que deveria ser levado em consideração o prazo decadencial quinquenal para a recuperação de tais valores:

Trata-se, pois, de argumento falacioso, cuja finalidade é fazer crer aos julgadores que, uma vez decidindo de determinado modo, produzirão um efeito catastrófico que precisaria ser evitado. Tal efeito, concretamente, não existe. E, ainda que existisse, precisaria ser comprovado com documentos concretos que o demonstrassem de maneira cabal ou submetido ao contraditório. Nada disso foi feito.

Por fim, quanto ao argumento da falta de atingimento das finalidades sociais dos referidos órgãos, Ávila argumentou que suas finalidades continuariam sendo promovidas, mediante a edição de uma nova lei, compatível com a Constituição, ou com financiamento por outras fontes da União.

Também foi apresentado memorial por *amicus curiae*¹⁴⁸, abordando a questão da inaplicabilidade da modulação de efeitos, defendendo que no caso não estariam presentes os “requisitos materiais previstos no artigo 927, §3º, do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), quais sejam, (i) a alteração de jurisprudência dominante deste eg. STF e (ii) a necessidade de tutela da segurança jurídica e do interesse social”. No tocante ao interesse social, destacou que não haveria interesse social que justificasse a aplicação de tal medida, citando, inclusive, entendimento do Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do AI 631.533¹⁴⁹, “a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio”.

2.4.2 Argumentos pela aplicabilidade da Modulação

Por outro lado, SEBRAE, APEX e ABDI apresentaram parecer de Ayres Britto, no qual se defendeu que “eventual decisão judicial de inconstitucionalidade com efeitos pretéritos acarreta, não reequilíbrio, porém profundo e até paradoxal desequilíbrio no princípio maior da unidade material da Constituição”. O parecer sustentou ainda que “a declaração de inconstitucionalidade de norma que defere benefício fiscal deve produzir efeitos somente para

¹⁴⁸ Instituto Aço Brasil.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 631.533. Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, Decisão Monocrática, julgado em 20/09/2005, DJe 14/10/2005.

o futuro”, conforme o que teria sido decidido no julgamento da ADI 4.481, de relatoria do Ministro Luiz Roberto Barroso.

Fernando Scaff também apresentou parecer defendendo que, em caso de declaração de inconstitucionalidade, deveria ser aplicada a modulação “sob pena de extinção por sufocamento financeiro dos serviços sociais autônomos SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, além de trazer graves consequências para os cofres públicos nacionais”:

Quesito 5: Quais as hipóteses em que se recomenda a modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade nos julgamentos levada a efeito pelo Supremo Tribunal Federal? A eventual declaração de não recepção do art. 8º, §3º, da Lei nº 8.029/90 pela CF/88 recomendaria a modulação dos efeitos dessa decisão?

Resposta 5: **Sim, sob pena de extinção por sufocamento financeiro dos serviços sociais autônomos SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI, além de trazer graves consequências para os cofres públicos nacionais.** A identificação do interesse público em extinguir estes serviços autônomos e descentralizados é de competência do Poder Executivo, e não do Poder Judiciário. (destacamos)

Ainda foi apresentado parecer por Carlos Velloso defendendo que se a modulação não fosse aplicada SEBRAE, APEX-BRASIL e ABDI seriam extintos porque sua única fonte de receita deixaria de existir, argumentando que “há situações em que, em nome de imperativos sociais e da segurança jurídica, o Supremo Tribunal Federal deve emprestar efeitos prospectivos às suas decisões”.

2.5 A Modulação de Efeitos na “Tese do século”: RE 574.706 (Tema 69/RG)

O escopo de análise do presente trabalho são os casos listados nas LDO de 2010 a 2020, que foram julgados pelo STF e nos quais se discutiu o argumento do impacto ao orçamento público para fins de modulação de efeitos. O RE 574.706 preenche esses requisitos, exceto em relação ao período de análise, pois o STF concluiu seu julgamento em 2021. Apesar de não estar no escopo temporal da pesquisa, o referido RE é um dos processos mais relevantes da atualidade, não apenas em razão da sua importância no âmbito jurídico tributário, mas também pelo elevadíssimo valor envolvido, pelos milhares de processos similares espalhados por todo país e, principalmente, por tratar do argumento do impacto ao orçamento público para fins de modulação. Por isso, não poderíamos passar pela temática da modulação de efeitos sem tratar desse caso.

2.5.1 O Argumento do Impacto ao Orçamento Público com base em números

A discussão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS vem sendo prevista no anexo de riscos fiscais desde a LDO/2008¹⁵⁰. No entanto, a matéria chegou à Corte, por meio do RE 240.785, anos antes, em 1999, mas o julgamento foi suspenso com voto apenas do relator, e foi retomado em 2006, quando se formou maioria favorável à tese do contribuinte.

Em razão da sinalização do posicionamento da Corte sobre o tema, desfavorável à Fazenda Nacional, o caso passou a ser mencionado em todas as LDOs seguintes, com status de “perda provável”. Segundo o anexo de riscos fiscais da LDO/2020, por exemplo, o impacto orçamentário foi estimado em R\$ 229 bilhões, para o período de 5 anos. Mas, esse não é o único número que impressiona.

Em 2019, os Recursos Especiais 1.822.251, 1.822.253, 1.822.254 e 1.822.256 foram indicados como representativos de controvérsia sobre a discussão acerca de qual parcela do ICMS deve ser excluída da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, se a destacada na nota fiscal ou se a devida ao Estado.

O Ministro Paulo de Tarso Sanseveriano pontuou que segundo o acompanhamento da distribuição de processos do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do sistema de monitoramento e agrupamento de processos Athos, no período de 1º/04/2019 a 31/05/2019, isto é, em apenas 61 dias, foram identificados, pelo menos, 192 recursos especiais e agravos em recursos especiais sobre a matéria.

Os números vão muito além. A PGFN ao se manifestar nos referidos processos, concordando com a afetação dos recursos como representativos de controvérsia, mencionou que segundo controles do Sistema de Acompanhamento Judicial (SAJ), da própria PGFN, na verdade, já seriam cerca de 800 processos em trâmite apenas no STJ, vindos, unicamente, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. E mais de 20.000 processos sobre o tema nas demais regiões do país. À época, o órgão estimou que estariam tramitando aproximadamente 29.000 processos.

O impacto ao orçamento público é um dos principais argumentos utilizados pela Fazenda Nacional ao pleitear a modulação, tendo como base a consolidação de números disponibilizados pela Receita Federal.

¹⁵⁰ Lei nº 11.514/2008.

Breno Vasconcellos e Tathiane Piscitelli¹⁵¹, em uma das várias publicações de ambos sobre o tema, solicitaram ao Serviço de Informação ao Cidadão acesso aos dados e critérios que compuseram a estimativa de impacto financeiro decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, com base na Lei de Acesso à Informação (LAI)¹⁵². No entanto, o pedido foi indeferido sob o argumento de que as informações seriam sigilosas. Os autores recorreram dessa decisão, mas o pleito foi indeferido novamente sob o mesmo fundamento. Mas, eles foram insistentes e apresentaram mais um recurso, demonstrando que “as informações requeridas não tinham cunho sigiloso, pois sua publicidade não dependia da identificação das pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento das contribuições”. O recurso foi parcialmente provido e respondido por meio da nota SIC CETAD/COEST nº 119/2017:

Em resposta ao questionamento do contribuinte, seguindo o mesmo critério adotado no pedido de acesso à informação n. 16853002638201731 (nota SIC Cetad/Coest n. 103, de 01 de junho de 2017), informamos que o valor de R\$ 250,3 bilhões informado no anexo de riscos fiscais da LDO corresponde ao período de 2003 a 2014, com valores atualizados para 2014. Para a realização do cálculo foi estimado que o ICMS representa 9,57% do valor do PIS/COFINS. Este percentual foi aplicado aos valores da arrecadação total do PIS/COFINS (excluindo-se as instituições financeiras) referente ao período de 2003 a 2014 (R\$ 1.973,85 bilhões). O valor resultante de R\$ 188,90 bilhões foi atualizado para 2014 pela SELIC, obtendo-se o valor final de R\$ 250,29 bilhões.

No entanto, a nota não esclareceu a metodologia de cálculo, nem apresentou dados concretos sobre a origem dos valores que causariam o impacto orçamentário.

Analisando o RE 574.706 e também os recursos extraordinários tratados nos itens acima, notamos que, para fins de modulação, o argumento do impacto orçamentário é aceito por alguns Ministros da Suprema Corte, podemos citar o posicionamento do Ministro Dias Toffoli, nos RREE 559.937 e 595.838, quando admitiu que haveria impacto ao orçamento público, mas ressaltou que para fins de modulação deveriam ser apresentados dados concretos

¹⁵¹ PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a Modulação de Efeitos da Decisão do STF: o Risco Fiscal e a Reconstrução de um Argumento. São Paulo, **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 9/2017, p. 22, nov./dez. 2017. Disponível em: <https://sumarios.org/artigo/icms-na-base-do-piscofins-e-modula%C3%A7%C3%A3o-de-efeitos-da-decis%C3%A3o-do-stf-o-risco-fiscal-e>. Acesso em: 24 mar. 2020.

¹⁵² “Solicito (i) os dados numéricos e suas respectivas fontes que compuseram as estimativas de contingência indicadas no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei n. 13.408/2016 – documento anexo), relativamente ao Tema: PIS e COFINS. Base de cálculo, inclusão do ICMS, do item “Demandas judiciais contra a União de Natureza Tributária, inclusive previdenciária – PGFN”, e (ii) os critérios ou fórmulas adotadas, bem como suas justificativas, para o cálculo das estimativas de perda de arrecadação anual e de impacto de devolução”.

que comprovassem o impacto, dada a excepcionalidade do instituto da modulação. Por outro lado, alguns Ministros não admitem o argumento, como a Ministra Rosa Weber, que inclusive apresentou posição rígida ao afastá-lo, como pudemos notar no julgamento do RE 603.624.

Antes de tratarmos da decisão do Supremo sobre a modulação no RE 574.706, é importante delinear o contexto processual da matéria ao longo de mais de 20 anos no Judiciário porque o STF além de tratar do argumento do impacto ao orçamento público, utilizou-se primordialmente do argumento de alteração da jurisprudência, previsto no artigo 927, §3º, do nCPC, para aplicar a modulação.

2.5.2 Contexto Processual da Matéria

A matéria chegou à Suprema Corte em 1998, por meio do RE 240.785, distribuído ao Ministro Marco Aurélio, sem repercussão geral reconhecida, pois fora apresentado anteriormente à vigência do Código de Processo Civil (Lei nº 11.418/2006), que regulamentou o instituto da repercussão geral. Destacamos que a matéria chegou novamente ao Supremo, em 13/12/2007, por meio do RE 574.706, dessa vez, com repercussão geral reconhecida.

O RE 240.785 começou a ser julgado em 1999, quando o relator deu provimento ao recurso, entretanto, o julgamento foi suspenso em razão de pedido de vista do Ministro Nelson Jobim, então Presidente da Corte.

Somente em 22/03/2006 o processo retornou à pauta, quando o Tribunal decidiu renovar o julgamento em razão da substancial alteração da composição da Corte, tornando insubsistente o início do julgamento, que contava apenas com o voto do relator.

Assim, naquele momento foi formada maioria pelo provimento do recurso, no sentido de não incluir o ICMS, votando nesse sentido os Ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Já o Ministro Eros Grau abriu a divergência. Ao final, o julgamento foi suspenso por pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

Considerando a maioria formada, a União reconheceu o possível impacto da interpretação jurídica sinalizada pelo STF e passou a contabilizar o risco da perda de arrecadação na LDO/2008, bem como nas LDOs subsequentes.

Neste meio tempo, em 10/10/2007, com o intuito de reverter o julgamento do RE, que formava maioria desfavorável à União, bem como, para atribuir ao resultado decisório efeitos vinculantes e eficácia *erga omnes*, o Advogado Geral da União ajuizou a ADC 18¹⁵³.

A ação foi distribuída ao Ministro Menezes Direito, e seu objeto era a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, §2º, inciso I da Lei nº 9.718/1998¹⁵⁴, que regulamenta a base de cálculo sobre a qual serão apurados os valores do PIS e da COFINS.

A ADC contava com medida cautelar, com fundamento no artigo 21 da Lei nº 9.868/1999¹⁵⁵, a fim de que fossem suspensos os julgamentos de todos os processos em que se discuta a constitucionalidade de tal dispositivo, pelo prazo de 180 dias – que foi deferida em 13/08/2008¹⁵⁶.

O prazo de eficácia da medida cautelar venceria em 13/02/2009, por isso, foi suscitada questão de ordem para prorrogar o prazo por mais 180 dias, o que ocorreu em 04/02/2009. Novamente, em 16/09/2009 e em 25/03/2010, a Suprema Corte prorrogou a eficácia da medida cautelar.

Neste meio tempo, o Ministro Menezes Direito faleceu, por isso, foi determinada a redistribuição do caso ao decano, Ministro Celso de Mello.

O tempo passou e o prazo de eficácia venceu sem o julgamento da ADC 18. Por essa razão, em 26/02/2013, foi proferido despacho noticiando que a eficácia da medida cautelar havia cessado a partir de 21/09/2010, assim, os casos que discutiam a mesma matéria e que antes estavam suspensos, voltaram a tramitar.

¹⁵³ A ADC é ação de controle concentrado que proporciona solução *erga omnes*, diferentemente do RE 240.785.

¹⁵⁴ Art. 3º. O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. §2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

¹⁵⁵ Art. 21. O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo. Parágrafo único. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo o Tribunal proceder ao julgamento da ação no prazo de cento e oitenta dias, sob pena de perda de sua eficácia.

¹⁵⁶ Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea "b", da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. 1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstando o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário. 2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. 3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal.

Somente em 08/10/2014, a Corte concluiu o julgamento do RE 240.785, e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte, garantindo, assim, a redução do valor cobrado a título de COFINS, vencidos os Ministros Eros Grau e Gilmar Mendes. Não participou da votação a Ministra Rosa Weber, com fundamento no artigo 134, §2º, do RISTF¹⁵⁷ e não votaram os Ministros Roberto Barroso, Teori Zavascki, Luiz Fux e Dias Toffoli, por sucederem, respectivamente, aos Ministros Ayres Britto, Cezar Peluso, Eros Grau e Sepúlveda Pertence. Na ocasião estavam ausentes, por motivo justificado, a Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Dias Toffoli.

Há época do julgamento, o Advogado-Geral da União requereu que o RE 240.785 fosse apreciado junto com a ADC 18 e com o RE 574.706, pois tratavam da mesma matéria. Contudo, a Corte decidiu que não haveria julgamento conjunto, pois o RE 240.785 já estava sendo analisado há mais de quinze anos. Nas palavras do relator Marco Aurélio, “urge, sob pena de um desgaste para o Supremo, ultimar a entrega da prestação jurisdicional às partes”.

Outro detalhe importante, que merece ser trazido aqui é a tramitação da matéria no âmbito infraconstitucional. A Constituição de 1946 criou o Tribunal Federal de Recursos (TFR), que era um dos órgãos máximos do Poder Judiciário. O TFR¹⁵⁸, por meio da Súmula/TFR 258, de 27/06/1988, havia consolidado orientação no sentido de que “inclui-se na base de cálculo do PIS e parcela relativa ao ICM”. Posteriormente, esse entendimento foi confirmado pelo STJ, por meio da Súmula/STJ 68, de 04/02/1993¹⁵⁹ e da Súmula/STJ 94, de 28/02/1994¹⁶⁰.

Em 2016, o STJ voltou a debater a questão no julgamento do Recurso Especial (REsp) 1.444.469, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes, sob a sistemática dos recursos respetivos, no qual decidiu-se que o valor do ICMS destacado da nota devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

O fundamento do julgamento do REsp 1.444.469 foi a ausência da autoridade normativa do RE 240.785, no qual não havia eficácia *erga omnes* e caráter de precedente

¹⁵⁷ Art. 134. §2º. Não participarão do julgamento os Ministros que não tenham assistido ao relatório ou aos debates, salvo quando se derem por esclarecidos.

¹⁵⁸ A Constituição de 1988 extinguiu o TFR, e, em seu lugar, foram criados os TRFs e o STJ.

¹⁵⁹ Súmula/STJ 68. A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

¹⁶⁰ Súmula/STJ 94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

formalmente vinculante. Então, o STJ acabou por formar precedente em sentido contrário à interpretação definida pelo STF no referido RE 240.785.

Finalmente, em 09/03/2017, foi iniciado o julgamento do mérito do RE 574.706. Na tribuna, um dos patronos do contribuinte, alegou que o rombo orçamentário que o provimento do recurso poderia provocar, inspiraria eventual pedido de modulação pela Fazenda Nacional. Sobre isso, argumentou que no Estado Democrático de Direito, o Estado não pode se financiar ao arripio da Lei Maior, e que este é o axioma em que se sustenta a primazia da Constituição. Por isso, pretender fundamentar a manutenção de uma legislação atentatória à Constituição, constituiria evidente contradição. Entendendo, assim, que a modulação não haveria de ser oponível ao contribuinte e, menos ainda, ao contribuinte que exerceu seu direito constitucional de acesso à justiça, à luz de uma decisão proferida pela Suprema Corte¹⁶¹. Portanto, defendeu que aplicar a modulação neste caso seria o mesmo que ferir o direito fundamental do princípio do acesso à justiça. O patrono ainda argumentou que invocar o rombo orçamentário como fundamento para uma decisão do STF abriria caminho para que no futuro se admitisse o não pagamento de tributo com fulcro no argumento do mal-uso dos fundos públicos.

O representante da PGFN também fez sua defesa na tribuna, e, ao final, requereu a aplicação da modulação para que seus efeitos fossem produzidos somente a partir de 1º/01/2018, sob o fundamento do impacto orçamentário, R\$ 20 bilhões ao ano, R\$ 100 bilhões nos últimos 5 anos, e R\$ 250 bilhões de 2003 a 2014. Segundo o Procurador, a LRF tem como valor, o equilíbrio das contas públicas, nesse aspecto, mencionou seu artigo 14, “quando há uma desoneração tributária, deve haver no ano em curso um aumento proporcional de tributos, justamente para que não haja desequilíbrio nas contas públicas”¹⁶².

Nesse sentido, o Procurador ponderou que não caberia ao STF impor um aumento de carga tributária, sendo que tal dispositivo é direcionado ao Legislador, mas pode o Supremo

¹⁶¹ O patrono se referiu ao RE 240.785, sem repercussão geral, no qual se discutiu a constitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS, julgado em 2006, pelo STF. Na ocasião, a Corte deu provimento ao recurso do contribuinte, afastando, assim, a incidência do ICMS da base de cálculo da COFINS.

¹⁶² Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

determinar que os efeitos da sua decisão que terão elevado impacto, como ocorre no caso concreto, apenas sejam produzidos após um período que permita que o Poder Executivo e o Poder Legislativo discutam, aprovem, sancionem, publiquem e entre em vigor, cumprindo ao princípios constitucionais, como da anterioridade mitigada, uma lei que venha a recompor essa perda de arrecadação.

O julgamento foi encerrado em 15/03/2017, quando a Suprema Corte reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, e fixou a tese segundo a qual “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

E, quanto ao pedido de modulação, a Presidente da Corte à época, Ministra Cármen Lúcia, destacou que nada constava nos autos sobre essa questão, sendo que o pedido foi feito somente na tribuna e que, nesses casos, o Tribunal costuma não votar a modulação de efeito. O Ministro Marco Aurélio entendeu que o pedido seria até “extravagante”, pois jamais ouviu proposta nesse sentido, “de modulação de forma prospectiva, projetada no tempo, quanto ao termo inicial da eficácia do ato”. Ao final, a Corte decidiu que a modulação não deveria ser votada naquele momento.

Então, em 19/10/2017, a PGFN opôs embargos de declaração para questionar omissão, contradição e obscuridade no acórdão e também pleiteou a modulação de efeitos. No tocante a este ponto destacou o impacto financeiro da decisão nas contas públicas, as transferências aleatórias de riqueza social e as dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento. Destacamos a questão do impacto financeiro:

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.

52. **Em que pese, realisticamente, ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão**, uma vez que há influência de fatores externos ao direito (oscilações da economia), que a própria aplicação da decisão influi no comportamento dos contribuintes e que não se tem dados acerca de quantos ajuizaram demandas em cada data – tendo se baseado o número na suposição de que todos ingressaram em juízo -, é difícil afirmar que exista um superdimensionamento de tais valores. É que, como dito, o potencial de impacto da presente decisão sobre vários tributos que têm seguido a mesma lógica do PIS e da COFINS, incidindo sobre o valor das operações ou sobre faturamento, e a possibilidade de decote de outros valores, com base nos

mesmos fundamentos, permitem ao observador atento ser tão pessimista quanto a LDO (ou mais).

53. Como assentado, **o equilíbrio orçamentário e financeiro do estado possui dignidade constitucional (Título VI, Capítulo II) e deve ser preservado**. Não se trata de um mero fetiche do constituinte. De fato, a promoção da proteção de todos direitos constitucionais, inclusive os chamados direitos negativos, exigem dotação orçamentária para tanto. Direitos não são como “maná do céu”. Uma “carta de direitos” sem fundos para sua execução pode nos inspirar ou servir como uma declaração bem-intencionada de objetivos sociais - e isso possui grande valor -, mas não são direitos autênticos, já que, dada a inexistência de recursos materiais suficientes para sua execução e proteção, não podem ser exigidos com eficácia por todos. Basta um exercício de memória do cidadão que viveu as consequências do descontrole das contas públicas, nos anos 80, para observar que o orçamento impacta decisivamente a vida das pessoas.

54. Destarte, **o enorme impacto orçamentário das restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação de efeitos**. (destacamos)

Em contraminuta aos embargos, no tocante à modulação, o contribuinte defendeu que a alegação sobre a qual se fundamenta o pedido de modulação deve estar devidamente comprovada¹⁶³, seguindo a linha dos entendimentos anteriores da Corte, sendo que a mera especulação sobre o montante envolvido, como também acerca do eventual impacto sistêmico, não seria suficiente para embasar o pedido de modulação, que “deve necessariamente vir acompanhado de provas”, o que não estaria comprovado.

No mais, o contribuinte alegou que o argumento do rombo aos cofres públicos seria um argumento consequencialista, que não serviria para basear uma decisão judicial, que deveria se pautar necessariamente pelo argumento jurídico, sobre a adequação ou não do ato normativo em relação à máxima eficácia e maior concretude dos preceitos constitucionais. Nesse sentido, o argumento *ad terrorem* de ‘rombo’ nas contas públicas não se prestaria a fundamentar eventual modulação pró-Fisco, muito menos sem provas.

O contribuinte mencionou ainda que o rombo suscitado pela PGFN não seria imediato, seria, na verdade, dissolvido ao longo dos anos, a partir do trânsito em julgado das ações individuais, além da recuperação dos créditos por meio dos precatórios, habilitação e compensação, levantamento de depósitos judiciais, não havendo prejuízo irreversível.

¹⁶³ Para tanto, cita o RE 634.578.

Além disso, o contribuinte argumentou que o fundamento para aplicação da modulação de efeitos deve se basear em razões de segurança jurídica, e não de segurança orçamentária, utilizando-se das palavras de Humberto Ávila¹⁶⁴:

Por fim, é preciso dizer que a perda de arrecadação com a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições não é fundamento para a manutenção dos efeitos pretéritos de lei inconstitucional. **O fundamento é a segurança jurídica, não a segurança orçamentária.** Fosse a perda da arrecadação fundamento para manter efeitos de leis inconstitucionais, quanto mais gravosa fosse a lei, e maior fosse a arrecadação dela resultante, maior seria a chance de ela ser mantida (...). (destacamos)

Paralelamente, após o julgamento do mérito do RE 574.706, em 28/08/2018, o Ministro Celso de Mello, relator da ADC 18, proferiu decisão monocrática, julgando a ADC prejudicada em razão da perda superveniente de seu objeto, em razão do julgamento do RE 574.706, no qual a Corte dirimiu a controvérsia constitucional.

Voltando ao RE 574.706, em junho de 2019, a Procuradoria-Geral da República (PGR) apresentou parecer opinando pelo parcial provimento dos embargos da PGFN, somente no tocante à modulação de efeitos, de modo que o entendimento fixado no julgamento de 2017 tivesse eficácia *pro futuro* e a partir do julgamento dos declaratórios. Para a PGR, “o julgado traz em si impacto e abrangência que impõem seja sua eficácia lançada *pro futuro*, com efeitos *ex nunc*”, pois o caso envolveria tese com potencial para alterar entendimento jurisprudencial histórico e para influenciar diversos outros processos similares. Além disso, a PGR invocou o argumento do desequilíbrio do orçamento público:

Fica claro que a decisão tomada pela Suprema Corte, formada em sede de repercussão geral e, portanto, com eficácia vinculante e efeitos ultra partes, produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar o pagamento de restituições que implicarão vultosos dispêndios pelo Poder Público.

Todos esses riscos, somados à atual e notória crise econômica por que passa o país e à necessidade de dar-se primazia ao equilíbrio orçamentário financeiro do Estado, impõem a cautela de proceder-se à modulação dos efeitos da decisão embargada, de modo que o cumprimento do aresto não detenha efeitos retroativos, mas eficácia póstera.

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. **A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS.** Contribuições e Imposto sobre a Renda: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 27.

Após a exposição dos mais variados argumentos, tanto por parte do contribuinte quanto por parte da Fazenda Nacional, o caso ficou parado por quase 4 anos, quando, finalmente, retornou à pauta, em 2021.

2.5.3 Julgamento da Modulação e o entendimento pela “Virada Jurisprudencial”

O julgamento da modulação foi iniciado em 12/05/2021 e concluído no dia seguinte, quando a Corte, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração da Fazenda Nacional, para modular os efeitos do julgado, cuja produção haverá de se dar após 15/03/2017 – data em que julgado o mérito do RE 574.706 e fixada a tese com repercussão geral –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio.

Neste subitem não trataremos da omissão, contradição e obscuridade apontadas pela Fazenda Nacional, e decididos pelo STF. Analisaremos apenas a questão da modulação, que é o ponto central deste trabalho. Para tanto, trataremos abaixo dos votos mais relevantes apresentados pelos Ministros durante o julgamento.

Para nossa surpresa, a relatora, Ministra Cármen Lúcia, não adotou a questão do impacto orçamentário como argumento principal para aplicar a modulação, utilizou, na verdade, o argumento da alteração de jurisprudência – por este motivo que anteriormente mencionamos que o trâmite processual da matéria seria importante para fins de modulação.

Para a Ministra, antes do julgamento do RE 574.706, o STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos, firmou entendimento contrário ao que veio a ser concluído pelo STF, em 2017, firmando-se a seguinte tese “O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações”.

Na compreensão da Ministra, o STF, em um primeiro momento, afastou o reconhecimento de constitucionalidade da matéria, deixando a interpretação da definição de faturamento ao STJ, que adotou posicionamento diverso do que prevaleceu no STF desde o julgamento do RE 240.785, com efeito *inter partes* – iniciado em 1999 e encerrado em 2014. Em vez de se conceder efeito *erga omnes* a este recurso, a Ministra ponderou que a Corte optou por “aguardar” pelo julgamento do RE 574.706, cuja repercussão geral já havia sido reconhecida.

Tudo isso, segundo a relatora, para evitar insegurança jurídica decorrente de modificação da jurisprudência, pois como o julgamento do RE 240.785 havia começado com uma composição e em 2014, quando concluído, a composição da Corte já era praticamente outra, se no “novo” julgamento, se concluísse contrariamente à interpretação dada majoritariamente pelos ex integrantes do STF, poderia haver mudança de entendimento, o que acarretaria não apenas insegurança jurídica, mas insegurança tributária.

Sobre a modulação de efeitos, a Ministra trouxe interessante passagem de Tereza Arruda Alvim na qual defende que a alteração de orientação jurisprudencial firme ou a alteração de tese adotada em precedente vinculante atinge diretamente a confiança do jurisdicionado em relação ao que esperar de determinada:

De todo modo, a mudança de orientação jurisprudencial firme ou a alteração de tese adotada em precedente formalmente vinculante provoca um déficit de confiabilidade no ordenamento jurídico, frustrando anteriores previsões.

Na verdade, as mudanças de jurisprudência que causam impacto na vida das pessoas, comprometendo a segurança jurídica e a credibilidade do Judiciário, são as bruscas e as que dizem respeito a posições que, em alguma medida, eram pautas de conduta para o jurisdicionado.

Há mudança de jurisprudência, que pode ser objeto de modulação, quando a nova posição adotada, se existente antes, teria feito com que o jurisdicionado tivesse agido diferentemente. (...)

Portanto, a nosso ver, pode ser objeto de modulação a alteração de jurisprudência iterativa, predominante, ou pacificada de um tribunal, que pode ser, até mesmo, a de 2º grau de jurisdição, apesar da literalidade do art. 927, §3º, do CPC. (...) (ALVIM, Teresa Arruda. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes [livro eletrônico]. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021).

Resumidamente, para a Ministra, o planejamento fazendário embora tenha sido criado dentro de expectativa fixada de acordo com uma interpretação que era questionada, foi consolidada no STJ, em sede de recurso repetitivo, em sentido favorável à Fazenda Nacional, no entanto, a matéria não tinha sido ainda definitivamente examinada pelo STF, com repercussão geral. Portanto, nesse cenário, a Ministra entendeu que houve alteração na jurisprudência, a ponto de justificar a modulação de efeitos.

Nesse sentido citou trecho do voto Ministro Roberto Barroso no RE 593.849 no qual houve superação de precedente e, por isso, decidiu-se pela modulação de efeitos:

Assim, em casos como o que se apresenta para julgamento, em que se estará promovendo uma mudança da interpretação consolidada da Corte, a solução constitucionalmente adequada é a modulação dos efeitos da decisão, como

decorrência direta da aplicação do princípio da segurança jurídica. Embora os direitos fundamentais se destinem, como regra, a proteger o particular em face do Poder Público, é fato que também a Fazenda Pública se beneficia das normas que resguardem a segurança jurídica, como corolário do Estado de Direito.

Portanto, aos olhos da Ministra, a orientação da decisão de mérito proferida pelo STF no RE 574.706, com repercussão geral, teria rompido com a jurisprudência consolidada do STJ, estando, assim, demonstrada a alteração de jurisprudência.

Ao final, a Ministra ponderou que também deveria se considerar a crise fiscal, conforme realçado na manifestação da PGR:

O cenário de crise fiscal também não passou despercebido pelo Ministro Roberto Barroso. Sua Excelência ponderou que, embora não seja fator decisivo no seu juízo de valor acerca do que é legítimo ou ilegítimo, seu julgamento não é indiferente à grave situação fiscal existente no país. Afirmou o Ministro, ademais, que considerar inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS impõe considerar inconstitucionais múltiplas outras incidências, assinalando, por fim, que a decisão pela exclusão do tributo produziria um impacto imprevisível e, possivelmente, indesejável.

Deste trecho, podemos extrair que a Ministra ponderou que a situação fiscal é grave e que o argumento é analisado por alguns dos Ministros, mesmo que não seja fator decisivo no juízo de valor. Mas, este ponto não foi trabalhado a fundo pela Ministra.

O Ministro Kássio Nunes Marques seguiu o entendimento da relatora no sentido de modular os efeitos da decisão, sob o mesmo fundamentando da alteração de jurisprudência, mas o Ministro também apresentou a questão do impacto ao orçamento público.

Antes de adentrar no argumento orçamentário, o Ministro fez uma importante observação sobre a possibilidade de discutir a modulação, seja em sede de controle concentrado, seja em sede de controle difuso, e, ainda, em matéria tributária, desde que presentes os elementos justificadores para a medida. Nesse sentido, citou o RE 605.552, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, e a ADI 6.222, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Nestes precedentes, o STF conferiu efeitos prospectivos, ante excepcional quadro causado pela declaração de inconstitucionalidade de ato ou norma jurídica (o que vimos no item 1.3.2).

Voltando ao impacto orçamentário, o Ministro ressaltou que para solucionar a questão seria necessário analisar as condições indicadas pela norma jurídica, isto é, a preservação da segurança jurídica e do interesse social. Por esse motivo, não se poderia limitar

sua aplicação a eventual impacto orçamentário, mas apenas quando configurada situação que venha a desestabilizar a própria estrutura estatal.

O Ministro ressaltou que quando do julgamento do mérito do RE, em 2017, já se anunciavam diretrizes orçamentárias quanto à estimativa de impacto financeiro, em torno de 250 bilhões de reais. O Ministro foi além e analisou a própria LDO, ponderando que este valor foi reavaliado, constando na atualização do anexo de riscos fiscais, referentes a LDO/2020, publicada em 01/10/2019, no montante de 246 bilhões, para os últimos 5 anos, e 47 bilhões, para apenas 1 ano. Esta última estimativa foi contemplada no balanço geral da União para o terceiro trimestre de 2020, com respectivo provisionamento do risco fiscal. O Ministro destacou que de acordo com o citado balanço, o valor provisionado corresponderia a 42,96% de todas as provisões para perdas judiciais e administrativas referentes às teses que envolvem a Procuradoria da Fazenda Nacional e classificadas como de risco provável.

O Ministro citou, a título exemplificativo, de acordo com este último relatório, que tal montante seria superior a todas as provisões para as prováveis perdas judiciais e administrativas relativas a Advocacia Geral da União, as quais segundo o mesmo relatório, girariam em torno do montante de 205 bilhões. O Ministro reconheceu que os cálculos apresentados não seriam precisos, mas que mesmo assim, não poderiam ignorar a representatividade do montante envolvido.

Desse modo, para o Ministro Nunes Marques a magnitude alcançada pela tese impõe uma reflexão ao julgador, pois a Corte estaria diante de um quadro excepcional e que em seu conjunto, poria em risco a própria estruturação do Estado e do equilíbrio orçamentário e financeiro deste.

O Ministro fez um importante juízo de ponderação, colocando de um lado os direitos do cidadão-contribuinte, em reaver um tributo declarado inconstitucional, e de outro, a natureza de tal tributo, considerando, principalmente, a destinação de tais valores para o orçamento da seguridade social.

E, mesmo considerando este aspecto, o Ministro concluiu que não se poderia extrair apenas do risco orçamentário, a excepcionalidade necessária para justificar a modulação. Além desse risco, o Ministro considerou a necessidade de se privilegiar a segurança jurídica, tal qual observado no voto da relatora, ao considerar a evolução jurisprudencial própria do tema, uma vez que o julgamento de 2017 teria pacificado a discussão que se estendia nos tribunais há mais de 20 anos, com pronunciamentos em sentidos diversos.

Já o Ministro Edson Fachin abriu a divergência para não modular os efeitos da decisão. Segundo o Ministro, a pretensão fazendária se sustenta no que alega ser segurança jurídica e interesse “orçamentário”, visando, por via dos embargos preservar o equilíbrio financeiro e orçamentário do Estado, sob o argumento da perda na arrecadação, indicando a cifra de 250 bilhões de reais.

Na visão do Ministro, a apresentação deste valor não seria precisa, já que não estão bem determinadas as explicações a respeito de sua origem – inclusive, a própria União admitiu ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão (vide página 70). Além disso, no entendimento do Ministro, não se trata de um argumento genuinamente jurídico.

No entanto, para o Ministro Fachin, a segurança jurídica corresponderia a um estado de estabilizações das relações jurídicas nas quais o cidadão, no caso, o contribuinte, espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiança e calculabilidade em relação aos atos do Poder Judiciário, o que já teria sido feito na decisão embargada. Nesse ponto, concluiu afirmando que é certo que pode haver, e há, interesse orçamentário, mas necessariamente o interesse orçamentário não é sinônimo de interesse público, por isso, a perda da arrecadação não parece ser argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais do contribuinte, sejam mantidos.

Em relação a alteração jurisprudencial, para o Ministro, no julgamento do mérito do RE 574.706, de 2017, a Corte apenas seguiu o entendimento que já havia sido firmado no julgamento do RE 240.785, de 2014, ressaltando que desde 2006, o Tribunal alcançou maioria no sentido de se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por isso, não haveria mudança repentina, tão pouco surpresa, pelo contrário, a decisão teria trazido estabilidade.

Por fim, o Ministro ponderou que eventual modulação promoveria resultados fáticos incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, pois convalidaria cobranças inconstitucionais, ou seja, caberia ao contribuinte o ônus de arcar com valores que foram erroneamente arrecadados, enquanto ocorreria um aumento sem causa de esfera jurídico-econômica-financeira por parte da União.

Analisando a LDO/2018¹⁶⁵, o Ministro Fachin destacou que o anexo de riscos fiscais previu, especificamente, no ponto 3.2.1, tema 1, que havia risco possível quanto à decisão relativa a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesse contexto, para o Ministro, seria de responsabilidade da União o provisionamento dos recursos

¹⁶⁵ Lei nº 13.473/2017.

orçamentários cabíveis. Não podendo, portanto, a União querer se aproveitar de sua displicência e imputar aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados.

No mesmo sentido foi o entendimento da Ministra Rosa Weber, isto é, para a Ministra não houve alteração de jurisprudência porque após o julgamento do RE 240.785, em 2014, o Pleno finalizou o julgamento do mérito do RE 574.706, em 2017, desta vez, com repercussão geral, com decisão favorável à tese articulada pelos contribuintes, o que apenas confirmou a interpretação jurídica outorgada em 2014.

A Ministra decidiu que não haveria razões jurídicas suficientes a justificar o pedido de modulação de efeitos por três motivos. O primeiro, para a Ministra, houve apenas a reafirmação da jurisprudência, agora com os efeitos que a sistemática dos precedentes implica, não sendo possível acolher o argumento da proteção da confiança justificada, tal argumento teria pertinência jurídica apenas em situações nas quais a atuação da jurisdição acarreta mudança brusca nas interpretações, a ponto de romper com o estado de segurança jurídica consolidada que teria gerado estabilidade e previsibilidade no comportamento dos atores jurisdicionais.

Nas palavras da Ministra, “é sabido que a segurança jurídica enquanto princípio estruturante do Estado de Direito demanda atuação do Judiciário em direção a proteção dos cidadãos e seus comportamentos, que devem ocorrer em observância ao direito vigente”. No caso em análise, para a Ministra Rosa Weber, não houve mudança brusca de jurisprudência, pois desde 2006, com a maioria formada no Plenário no julgamento do RE 240.785, já se tinha a sinalização da interpretação jurídica a ser compartilhada pelo Tribunal, embora, ainda não finalizado o julgamento, a maioria permitia prenunciava a direção jurídica a ser adotada, de modo que, no mínimo, delineava-se quadro decisório contrário ao defendido pela União Federal, quadro este que veio a se confirmar em 2014.

Para a Ministra, certo é, como argumenta a União, que o RE 240.785 não tinha autoridade normativa de precedente, mas também é verdade que desde aquele momento não mais se podia falar em confiança justificada da União, o que é sinalizado, inclusive, pela publicação da LDO/2008, que dispôs sobre as diretrizes orçamentárias. O Tribunal, desde 2006, com a maioria formada no julgamento do RE 240.785, teria utilizado a técnica da sinalização para indicar o caminho normativo a ser referendado pelo Plenário, o qual foi confirmado em 2008, na medida cautelar da ADC 18, em 2014, no julgamento de mérito do RE 240.785, e de forma definitiva em 2017, no julgamento de mérito do RE 574.706.

O segundo ponto apresentado pela Ministra, é que o argumento da “confiança justificada” com base na observância de precedente formado em recurso repetitivo (REsp 1.444.469, julgado sob a sistemática dos repetitivos) seria juridicamente inválido, pois o julgamento do RE 240.785 ocorreu em 10/08/2016 e a publicação do acórdão ocorreu em 02/12/2016. Por outro lado, o mérito do RE 574.706 foi decidido em 15/03/2017, com publicação do acórdão em 02/10/2017. Nesse cenário, o lapso temporal no qual o REsp julgado no STJ produziu efeitos a partir da lógica do sistema de precedentes, que exige sua observância obrigatória pelos órgãos jurisdicionais integrantes da estrutura do Poder Judiciário, compreende o período entre 12/2016 (publicação do acórdão do STJ) a 10/2017 (publicação do acórdão do STF). Mas, se observado como marco temporal as datas dos julgamentos, o período se estende de 08/2016 a 03/2017. Assim, o lapso temporal com efeitos a autorizar à decisão tomada no regime do REsp configuraria estado de instabilidade normativa e não estado de confiança justificada a implicar estabilidade e previsibilidade, diversamente do sustentado pela União, uma vez que o STF ainda não tinha se pronunciado definitivamente sobre o mérito, o que ocorreu somente em 03/2017.

Com base nesses fundamentos, a Ministra reconheceu que o nosso sistema de precedentes padece de um incômodo, a chamada “zona de penumbra” entre as decisões do STJ e do STF. Todavia, esse problema não teria se configura no caso porque não há falar em estado de estabilidade decisória necessário e suficiente para gerar confiança justificada e segurança jurídica como pressupostos à limitação da retroatividade dos efeitos da presente decisão. Concluiu a Ministra que tal situação, de forma alguma, implicaria em desrespeito à interpretação do STJ. Em verdade, a situação do caso milita em favor da probabilidade da confiança justificada dos contribuintes, e não da Fazenda Nacional.

E em seu último argumento para afastar a modulação, a Ministra pontuou a distinção que há de ser feita entre superação de precedente e modulação de efeitos, como técnica decisória de controle de constitucionalidade. Para a Ministra, como não há quadro de alteração de jurisprudência no julgamento do RE 574.706.

Por fim, no tocante ao argumento da Fazenda Nacional quanto aos impactos da decisão no sistema tributário e no orçamento da União, haja vista os pedidos de restituição nas ações ajuizadas pelos contribuintes, a Ministra entendeu que uma vez afastado o argumento da proteção da confiança dos jurisdicionados, por conseguinte, se afastaria o argumento da segurança jurídica, restando analisar o argumento do excepcional interesse social. Nesse ponto, a Ministra entendeu que o argumento do impacto orçamentário não constitui por si só

fundamento suficiente para a caracterização do excepcional interesse social, isso porque a “segurança orçamentária” não foi o critério escolhido pelo legislador como causa de modulação, sob pena de a modulação ser a regra sempre que envolvidas questões tributárias e financeiras, seguindo a mesma linha defendida pelo Ministro Fachin.

A Ministra admitiu que o impacto orçamentário é relevante para o Direito, mas essa relevância não pode ser traduzida em interesse jurídico imediato. Dito de outro modo, para a Ministra, o consequencialismo não pode servir de fundamento principal nas decisões judiciais, sob pena de o Estado de Direito ser subvertido pelo Estado de Fato, o qual em muitas oportunidades é informado por interesses parciais.

A Ministra conclui afirmando que a segurança jurídica exige previsibilidade, estabilidade e conhecimento do direito, nesse sentido, prevalecendo o pleito de modulação *ex nunc*, desaparecia imediata e perenemente a razão de ser do contencioso tributário judicial, o que implicaria evidente violação dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Ao final, o STF decidiu pela modulação da decisão, com produção de efeitos após 15/03/2017 – data em que julgado o mérito do RE 574.706 e fixada a tese com repercussão geral –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio.

Podemos dizer que desde 2017, muito se discutiu no âmbito tributário acerca do argumento do impacto ao orçamento público, mas este argumento apesar de debatido pelos Ministros não foi o cerne da decisão.

A relatora, Ministra Carmen Lúcia, trouxe como fundamento principal para aplicação da modulação, o argumento da alteração de jurisprudência dominante, cuja previsão está contida no artigo 927, §3º, do nCPC:

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.

Conforme detalhadamente explicitado acima, a Ministra entendeu que 1) ainda no âmbito do TFR foi fixado entendimento contrário ao contribuinte; 2) em 2014, no julgamento do RE 240.785, apesar de favorável ao contribuinte, a decisão criou apenas uma expectativa, pois tinha efeitos *inter partes*; 3) em 2016, o STJ, sob a sistemática de recursos repetitivos, firmou entendimento desfavorável ao contribuinte; e, finalmente, 4) em 2017, o STF, em sede

de repercussão geral, julgou o RE 574.706, fixando entendimento favorável ao contribuinte – e neste momento teria ocorrido a virada de jurisprudência, ensejando, assim, a aplicação da norma mencionada acima.

O entendimento para aplicar a modulação em razão de alteração da jurisprudência foi seguido pelos demais julgadores, com exceção dos Ministros Edson Fachin e Rosa Weber, que entenderam que não houve alteração de jurisprudência, pois desde 2006, com a maioria formada no Plenário no julgamento do RE 240.785, já se tinha a sinalização da interpretação jurídica favorável ao contribuinte, entendimento que apenas se confirmou em 2014.

O Ministro Marco Aurélio também afastou a modulação, mas em razão de seu entendimento firmado há anos no sentido de que não é possível requerer a modulação por meio de embargos.

Por fim, no RE 574.706 muito se debateu acerca do argumento do impacto ao orçamento público, tanto que alguns Ministros trouxeram importantes ponderações sobre a matéria durante o julgamento, demonstrando que nesse caso concreto a Corte não poderia ficar alheia a eventuais consequências causadas por suas decisões. Apesar disso, a principal justificativa apresentada pelo STF ao decidir pela aplicação da modulação não foi o impacto orçamentário, mas sim, a alteração de jurisprudência, em razão da preservação da segurança jurídica.

Ao não utilizar o impacto ao orçamento público como justificativa para aplicar a modulação de efeitos, podemos dizer que a decisão manteve a coerência em relação aos casos mencionados anteriormente, pois segundo entendimento da própria Suprema Corte esse argumento deve ser municiado de provas concretas, sendo que meras demonstrações de valores não seriam suficientes para demonstrar eventual rombo aos cofres públicos. Caso utilizasse o argumento do impacto ao orçamento público como fundamento principal para a modulação, a Corte estaria abrindo um perigoso precedente, pois permitiria a utilização do argumento sem a devida comprovação, o que acabaria por retirar a excepcionalidade do instituto da modulação.

Esclarecemos ao leitor que neste capítulo não apresentaremos nossas conclusões acerca dos entendimentos da Suprema Corte sobre o argumento do impacto ao orçamento público na modulação de efeitos nos casos expostos anteriormente, mas trataremos desse ponto nos itens 3.5 e 3.6. Faremos dessa forma pois no capítulo seguinte analisaremos os entendimentos doutrinários acerca da teoria da argumentação jurídica e do consequentialismo em matéria tributária, dessa forma, após análise da jurisprudência deste capítulo e da análise da

doutrina que tratada no próximo, teremos um panorama mais claro acerca do argumento do impacto orçamentário na modulação de efeitos sob o viés do consequentialismo, tanto na teoria quanto na prática, o que nos fornecerá elementos para analisar as decisões proferidas pela Suprema Corte de forma mais crítica.

2.6 Breve nota quanto à forma dos pedidos de Modulação

Após análise dos casos deste capítulo, observamos que a modulação de efeitos foi pleiteada ora na tribuna durante a sustentação oral do julgamento do mérito, ora por meio de embargos após o julgamento do mérito, ora por meio de petição simples antes do julgamento do mérito.

No RE 559.937, a PGFN suscitou questão de ordem na tribuna durante o julgamento do mérito para pleitear a modulação dos efeitos. Entretanto, o Tribunal rejeitou o pedido, orientando a Fazenda Nacional a pleitear a modulação em embargos de declaração, para que a Corte pudesse avaliar sua viabilidade por meio de dados concretos.

No julgamento do mérito do RE 574.706, ocorreu algo semelhante, um dos patronos do contribuinte, durante sua sustentação oral se antecipou em relação ao pedido de modulação da Fazenda e, de fato, a Fazenda acabou pleiteando a modulação na tribuna. A relatora, Ministra Carmen Lúcia, destacou que nesses casos, o Tribunal costuma não votar a modulação de efeito, devendo a modulação ser pleiteada por meio de embargos.

Diferentemente dos casos mencionados acima, nos quais se tratou da modulação na tribuna, no RE 603.624, a modulação foi pleiteada por meio de petição simples, apresentada em 2017, antes do julgamento do mérito, que só foi ocorrer quase três anos após o pedido de modulação, dessa forma, acabou por oportunizar o contraditório ao seu *ex adverso*, munindo os julgadores com mais argumentos acerca da modulação.

Não há qualquer impedimento legal para que a modulação seja pleiteada na tribuna, seja no CPC, seja no próprio regimento interno do STF, no entanto, conforme demonstrado ao longo desse trabalho, a modulação de efeitos é hipótese excepcionalíssima, sobre a qual devem ser analisadas importantes questões atinentes à segurança jurídica e ao relevante interessante social, o que nos leva a crer que a tribuna não parece ser o momento mais adequado para se requerer a modulação.

Ao longo dos anos, a Corte construiu entendimento no sentido de admitir o pleito de modulação em embargos de declaração, que possibilita o contraditório – o que é um ponto importante, principalmente, quando se trata de modulação de efeitos. Diferentemente do pedido feito na tribuna, que não oportuniza o contraditório.

Ainda no tocante aos embargos, seu cabimento para pleitear a modulação acabou por ser a prática do Tribunal, mas entendemos que não necessariamente seria o meio mais adequado, pois, a rigor, são cabíveis embargos apenas em caso de omissão, obscuridade, contradição e/ou correção de erro material das decisões. O fato de não se ter tratado da modulação antes do julgamento do mérito não seria uma omissão propriamente dita.

Esse cenário nos leva a crer que o melhor momento para se pleitear a modulação, seja em matéria tributária ou em qualquer outra área do Direito, seria após o julgamento do mérito, pois somente a partir daí se saberá se haverá necessidade ou não de modulação, e o melhor modo seria por meio de petição interlocutória, na qual a parte trate apenas da modulação e, o mais importante, fundamentando e comprovando seu pedido através de razões de segurança jurídica e/ou de excepcional interesse social.

CAPÍTULO 3. O ARGUMENTO DO IMPACTO AO ORÇAMENTO PÚBLICO PARA FINS DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

Ao longo dos capítulos anteriores observamos que as decisões que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, excepcionalmente, podem ser moduladas, por razões de segurança jurídica e/ou de interesse social, conforme previsto no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, e, mais recentemente, também na hipótese de alteração de jurisprudência dominante, conforme previsão contida no artigo 927, §3º, do nCPC.

Não raro, quando declarada a inconstitucionalidade de determinada norma tributária, a Fazenda Nacional, ao pleitear a modulação, utiliza-se do argumento do “impacto ao orçamento público”, conforme vimos no capítulo anterior.

Após análise dos casos concretos selecionados para o presente estudo, entendemos que neste capítulo seria importante compreender como dialogam com a perspectiva doutrinária da argumentação das decisões, com destaque ao consequencialismo, especialmente envolvendo matéria tributária. O propósito agora se volta, portanto, em compreender como a Suprema Corte vem aplicando o argumento do impacto orçamentário para fins de modulação de efeitos.

3.1 Aplicação da Teoria da Argumentação Jurídica

Nesse item buscaremos apresentar uma noção acerca da teoria da argumentação jurídica, pois não seria possível tratar de todas as suas nuances nesse trabalho, o que demandaria, na verdade, outra dissertação.

A pesquisa caminha no sentido de buscar compreender como o Supremo Tribunal Federal vem decidindo acerca do argumento do impacto ao orçamento público nos pedidos de modulação de efeitos em matéria tributária. Para chegarmos nesse ponto, consideramos que, primeiramente, é importante tratar da argumentação jurídica em si.

A ideia de argumentação jurídica se mostrou mais presente no pós-positivismo, termo usado por Friedrich Muller, em 1971, no livro “O Novo Paradigma do Direito”, como apontado por Georges Abboud¹⁶⁶:

A obra de Muller é fundamental para expor que a superação do positivismo (que nunca deve ser um fim em si mesmo) precisa passar ao menos pelos seguintes enfrentamentos: (i) a norma não pode mais ser reduzida ao seu texto; (ii) o ordenamento jurídico positivo sem lacunas é uma verdadeira ficção artificial; (iii) a solução dos casos jurídicos não pode mais pretender ser realizada pelo silogismo, porquanto a decisão de cada caso deve ser

¹⁶⁶ ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 104.

estruturada e construída a partir dos dados linguísticos (programa da norma) e extralinguísticos (âmbito da norma), a fim de se alcançar a norma decisória do caso concreto (não há norma em abstrato – sem problema a se solucionar não há norma); em suma, o pensamento pós-positivista não pode mais partir de uma cisão ficcional entre o jurídico e a realidade. O pós-positivismo supera e transcende a clássica distinção entre questão de fato e de direito.¹⁶⁷

Nas palavras de Abboud, o pós-positivismo não tem como objetivo ser uma espécie de teoria “antipositivista”, mas, na verdade, de superar as deficiências do positivismo, consideradas ultrapassadas em razão de evoluções filosóficas, e da própria sociedade, mas, ao mesmo tempo, dialogar com aspectos importantes do positivismo, buscando conciliações teóricas¹⁶⁸.

O autor dedica um capítulo inteiro de sua obra¹⁶⁹ para tratar do “Pós-Positivismo e Teoria da Decisão” e de forma precisa aponta autores importantes que marcaram a teoria, inclusive, no Brasil¹⁷⁰:

(...) o pós-positivismo, à semelhança do positivismo jurídico e do jusnaturalismo, é corrente filosófica multifacetada, que abarca a visão hermenêutica estruturante, de Friedrich Muller; o interpretativismo, de Ronald Dworkin; o institucionalismo, de Neil MacCormick; a Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann; a proceduralização, de Wietholter, entre outros. No Brasil, o maior expoente desse movimento pós-positivista é a nova crítica direito, sustentada em premissas hermenêuticas de Lênio Streck (...).

Para Abboud, seria “impossível a elaboração da dogmática ou de construções teóricas sem que haja um paradigma teórico antecedente”. Nesse sentido, para o autor, o jurista deve compreender a teoria do direito para conseguir identificar os paradigmas de suas respectivas funcionalidades e deficiências, e, conseqüentemente, escolher o paradigma que julgar mais adequado¹⁷¹, caminhando, assim, além da normatividade.

No modelo pós-positivista, a norma deixa de se confundir com o texto normativo, dessa forma, o jurista deixa de se basear apenas no raciocínio dedutivo como mecanismo primordial para resolução de questões jurídicas¹⁷².

Em outras palavras, podemos arriscar dizer que, no pós-positivismo, o jurista vai além do texto “puro e seco” da lei para aplicar o Direito à realidade da sociedade, o que não se

¹⁶⁷ ABOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 422.

¹⁶⁸ ABOUD, op. cit., p. 104-105 e 228.

¹⁶⁹ ABOUD, op. cit., p. 101 e 438.

¹⁷⁰ ABOUD, op. cit., p. 228.

¹⁷¹ ABOUD, op. cit., p. 102.

¹⁷² ABOUD, op. cit., p. 102-104.

confunde com uma aplicação discricionária ou sem fundamento, o que, em verdade, o positivismo e o pós-positivismo buscam eliminar.

De forma simplificada podemos dizer que o positivismo enquadrava o Direito em um conjunto isolado, sistemático e hierarquizado de regras, devendo o Poder Judiciário apenas reaplicar a norma ao caso concreto. No entanto, a partir do pós-positivismo essa visão, mais restrita, é deixada de lado¹⁷³.

Nesse sentido, citamos passagem de Denise Helena Schild Oliveira na qual menciona que “a sociedade urge por aplicadores do Direito menos positivista e autômatos, visto que não se concebe mais o modelo de juristas rábulas, com os olhos vendados para a sociedade em que vivem”. Dessa maneira, o pós-positivismo se apresenta como uma forma de ir além, voltando os olhos para a forma como determinada norma será aplicada à sociedade.

Manuel Atienza defende que é necessário ter uma visão panorâmica do direito aplicado à prática, utilizando-se justamente da argumentação como forma de resolução das controvérsias jurídicas¹⁷⁴.

O autor destaca três campos de atuação da argumentação em contexto jurídico: a produção de normas jurídicas, a aplicação das normas jurídicas e a dogmática jurídica, sendo que para a teoria argumentativa mais interessa a aplicação ou a interpretação das normas jurídicas à solução dos casos¹⁷⁵. Atienza alerta que a teoria da argumentação não apresentará uma resposta certa, mas um conjunto de soluções plausíveis e razoáveis para aquele caso concreto¹⁷⁶.

Luís Roberto Barroso buscou sistematizar a argumentação por meio de três parâmetros elementares de controle, que serão úteis quando da utilização da técnica da ponderação seja utilizada. Em primeiro lugar, o autor destaca que em um Estado Democrático de Direito, o Judiciário apenas pode impor coativamente determinada conduta a alguém com fundamento em lei, por isso, a argumentação jurídica deve se sustentar em fundamentos normativos, mesmo implícitos, em outras palavras, o intérprete deve apresentar elementos da ordem jurídica, não basta o bom senso e o sentido de justiça pessoal. O autor pondera que tal

¹⁷³ OLIVEIRA, Denise Helena Schild. A Teoria da Argumentação Jurídica Aplicada a um Caso Concreto: uma Análise da Teoria de Manuel Atienza. **Revista Justiça do Direito**, Rio Grande de Sul, v. 27, n. 1, p. 135, jan./jun. 2013. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rjd/article/view/4561>. Acesso em: 13 mai. 2021.

¹⁷⁴ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito**: Teorias da Argumentação Jurídica. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 1. ed. São Paulo: Landy, 2000, p. 18.

¹⁷⁵ ATIENZA, op. cit., p. 19.

¹⁷⁶ ATIENZA, op. cit., p. 40.

exigência é óbvia, sendo absolutamente indispensável que o julgador exponha o raciocínio e a argumentação que o conduziram a determinada conclusão de forma analítica, permitindo assim que as partes possam controlá-la, mas a falta de fundamentos normativos na argumentação tem sido deixada de lado, sendo substituída por concepções pessoais subsidiadas por uma retórica de qualidade¹⁷⁷.

O segundo parâmetro para o controle da argumentação jurídica, em especial quando envolve a ponderação, diz respeito à possibilidade de universalização dos critérios adotados pela decisão. Em razão do princípio da isonomia, espera-se que os critérios empregados para a solução de um determinado caso concreto possam ser aplicados a situações semelhantes. A generalização dos critérios da decisão que se pretende adotar no caso concreto projeta a argumentação desse caso em um conjunto maior de hipóteses, facilitando a visualização de desvios e inconsistências¹⁷⁸.

O último parâmetro para balizar a argumentação jurídica, segundo Barroso, especialmente a constitucional, é formado por dois conjuntos de princípios, o primeiro, composto de princípios específicos de interpretação constitucional, e o segundo, por princípios materiais que trazem em si a carga ideológica, axiológica e finalística da ordem constitucional. As duas categorias orientam o intérprete, que diante de várias soluções igualmente plausíveis, deverá percorrer o caminho ditado pelos princípios instrumentais e realizar à luz dos outros elementos em questão, o estado ideal pretendido pelos princípios materiais¹⁷⁹.

Dessa maneira, a argumentação auxilia o intérprete a organizar os fundamentos da decisão, ponderando quais devem prevalecer e se submetem a alguma hierarquia, de forma a justificar a decisão.

Diversas decisões judiciais, ao encerrarem uma disputa, não seguem logicamente as formulações das normas jurídicas vigentes, por alguns motivos, como razões de imprecisão da linguagem do Direito, possibilidade de conflito entre as normas, casos aos quais não se aplica nenhuma norma válida existente¹⁸⁰.

¹⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 44-45, 2003. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

¹⁷⁸ BARROSO, op. cit., p. 46.

¹⁷⁹ BARROSO, op. cit., p. 46.

¹⁸⁰ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 19-20.

Nesse sentido, uma decisão jurídica que se segue logicamente da formulação das normas jurídicas tidas como vigentes e dos axiomas empíricos pode ser classificada como justificável justamente a partir dessas normas e axiomas.

Para tratar da teoria da argumentação é imprescindível mencionar o trabalho desenvolvido por Robert Alexy, principalmente, através da “Teoria da Argumentação Jurídica”, de 1976¹⁸¹. Não temos a pretensão de esmiuçar a obra, mas apenas compreender aspectos característicos da teoria e como esta se relaciona com a ponderação, para melhor compreendermos as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, o que será visto mais adiante.

Alexy pontuou que considerando que a ciência do Direito e a jurisprudência não poderiam renunciar às valorações, seria um erro deduzir que a medida em que essas são necessárias, haveria um campo livre para convicções morais subjetivas dos aplicadores do Direito¹⁸². Por isso, buscou alternativas para objetivar o problema das valorações¹⁸³:

- 1) basear-se em convicções e consensos faticamente existentes, assim como em normas não jurídicas faticamente vigentes ou seguidas;
 - 2) referir-se a valorações que, de alguma maneira, podem ser extraídas do material jurídico existente (incluídas as decisões anteriores); e
 - 3) recorrer a princípios suprapositivos.
- Não se discutiu outro caminho que é:
- 4) apelar pra conhecimentos empíricos [exceto pressupostos em (1)].

No entanto, para o autor, não se poderia deduzir premissas normativas apenas dessas objetivações, nenhum dos procedimentos de forma isolada (1 a 4) ou em conjunto poderia resolver o problema da fundamentação das decisões jurídicas, tal situação ocorre porque na sociedade moderna “há diferentes concepções para quase todos os problemas práticos”¹⁸⁴.

Alexy admite que existem diversas formas de discussões jurídicas, entre as quais é possível identificar um aspecto comum a todas, mesmo que parcialmente, a argumentação jurídica. Destaca que nos discursos jurídicos se busca a justificação da decisão jurídica, que pode ser interna ou externa.

¹⁸¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 26.

¹⁸² ALEXY, op. cit., p. 26.

¹⁸³ ALEXY, op. cit., p. 29.

¹⁸⁴ ALEXY, op. cit., p. 29.

A justificação interna estaria relacionada às premissas, seria o momento no qual se verifica “se a decisão se segue logicamente das premissas que se expõe como fundamentação”¹⁸⁵, isto é, se a estrutura argumentativa estaria de acordo com as estruturas formais das regras ou dos princípios. E o “objeto da justificação externa é a correção destas premissas”¹⁸⁶, seria a “fundamentação das premissas usadas na justificação interna”¹⁸⁷. Alexy distingue as premissas em regras de Direito positivo, enunciados empíricos e premissas que não são nem enunciados empíricos nem regras de Direito positivo¹⁸⁸:

A fundamentação de uma regra de direito positivo consiste em mostrar sua conformidade com os critérios de validade do ordenamento jurídico. Na fundamentação de premissas empíricas pode recorrer-se de um a escala completa de formas de proceder que vão desde os métodos das ciências empíricas, passando pelas máximas da presunção racional, até as regras de ônus da prova no processo. Finalmente para a fundamentação das premissas que não são nem enunciados empírico nem regras de direito positivo aplica-se o que se pode designar de “argumentação jurídica”¹⁸⁹.

Anos depois, Alexy publicou a “Teoria dos Direitos Fundamentais”¹⁹⁰ na qual interpretou os Direitos Fundamentais através de métodos específicos, para se resolver os *hard cases*, uma vez que as soluções advindas do próprio sistema normativo não estariam sendo suficientes para resolver esses casos. Para o autor, nos *hard cases* é que a teoria da argumentação jurídica demonstra sua maior importância, pois, nesses casos, há conflito de aplicação entre princípios e regras, devendo se utilizar da argumentação para solucionar o conflito. Para Alexy, a distinção entre regras e princípios, subespécies das normas, é um dos principais pilares da teoria dos Direitos Fundamentais. Elaborou três teses sobre essa distinção¹⁹¹:

1. Tese de que essa distinção se faz em vão: segundo essa tese, a distinção entre regras e princípios é inútil porque há uma pluralidade de similitudes e diferenças, analogias e dessemelhanças que se encontram dentro da classe de normas que impossibilita a divisão em apenas duas classes. Essa primeira tese, rodeada de ceticismo, entende que nenhum daqueles critérios unilaterais, em razão da sua própria diversidade, serve para fundamentar uma tal distinção.

¹⁸⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 219.

¹⁸⁶ ALEXY, op. cit., p. 219.

¹⁸⁷ ALEXY, op. cit., p. 228.

¹⁸⁸ ALEXY, op. cit., p. 228.

¹⁸⁹ ALEXY, op. cit., p. 228.

¹⁹⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

¹⁹¹ AMORIM, Letícia Balsamão. A Distinção entre Regras e Princípios segundo Robert Alexy: Esboço e Críticas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 165, p. 124, jan./mar. 2005. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/273>. Acesso em: 12 jun. 2021.

2. Tese da distinção somente de grau: os seguidores dessa tese sustentam que o grau de generalidade é o critério decisivo. Para Alexy, essa é uma tese frágil.
3. Tese da distinção não só de grau mas também qualitativa: segundo Alexy, essa é a tese correta, que deve substituir as demais teses. Para ele, esse é um critério que pode distinguir com toda precisão regras e princípios.

A partir da distinção qualitativa entre regras e princípios, Alexy entendia que seria possível se chegar às melhores soluções para os *hard cases*.

Para Luís Roberto Barroso e Ana Paula Barcellos a nova interpretação constitucional se assenta em um modelo de princípios, aplicáveis mediante ponderação, cabendo ao intérprete proceder à interação entre fato e norma e realizar escolhas fundamentadas, sempre observando os limites do sistema jurídico, visando a melhor solução ao caso concreto. Nessa perspectiva pós-positivista do Direito, a ponderação de valores e a teoria da argumentação são ideias essenciais à normatividade dos princípios¹⁹².

Dessa forma, a teoria da argumentação passa a ser um elemento importante na interpretação constitucional da atualidade, em que a solução de um *hard case* não se encontra plenamente prevista no ordenamento, dependendo de valorações consequencialistas que vez ou outra acabam por justificar determinada decisão judicial.

Como mencionado, o objetivo aqui está longe de exaurir a teoria da argumentação jurídica, mas apenas expor alguns pontos para chegarmos ao consequencialismo, que, por um lado, é tido como um argumento discricionário e que por isso não poderia ser usado na argumentação jurídica e, por outro, seria parte essencial da teoria da argumentação jurídica destinada à adequada justificação de decisões judiciais.

Nesse cenário, pode-se dizer que os argumentos consequencialistas, que nos interessam para o presente trabalho, se enquadrariam na última categoria, “premissas que não são nem enunciados empíricos nem regras de direito positivo”, isto é, que se enquadrariam na justificação externa.

Como visto, a renovação da interpretação das normas a partir do pós-positivismo, não significa o abandono do método clássico, fundado na aplicação de regras, nem dos elementos tradicionais da hermenêutica, como a interpretação gramatical, histórica, sistemática e teleológica, pelo contrário, continuam desempenhando um papel importante na busca da

¹⁹² BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 64, 2003. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

adequada solução aos casos concretos¹⁹³. A nova interpretação é resultado de evolução seletiva, que conserva muitos dos conceitos tradicionais, aos quais agrega ideias¹⁹⁴.

Os novos tempos também chegaram ao Brasil, alcançando a interpretação constitucional. Pode-se dizer que a Constituição de 1988, em um cenário de redemocratização, além de reconhecer diversos direitos sociais e individuais, criou mecanismos para que estes fossem, de fato, cumpridos, também promoveu a constitucionalização de princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, que se alia ao desenvolvimento da teoria da interpretação. Em um Estado Democrático de Direito é natural que cada vez mais se busque a garantia dos direitos, caminhando junto com a adequada argumentação das decisões.

Ancorado nas contribuições de Kelsen, Luís Roberto Barroso relembra que as cláusulas constitucionais, por serem abertas, não se prestariam ao sentido objetivo que a teoria anterior pretendia dar, de mera aplicação da norma. Barroso pontuou que a norma pode apenas demarcar uma moldura dentro da qual se desenham diferentes interpretações, principalmente, ao considerar os “elementos do caso concreto, dos princípios a serem preservados e dos fins a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção da solução constitucionalmente adequada para o problema ser resolvido”¹⁹⁵.

Para Luís Roberto Barroso, no pós-positivismo se inclui a definição das relações entre valores, princípios e regras, que são aspectos da nova hermenêutica, sendo que os princípios e da supremacia dos direitos fundamentais passaram a ter um papel fundamental, devendo repercutir sobre “o ofício dos juízes, advogados e promotores, sobre a atuação do Poder Público em geral e sobre a vida das pessoas”¹⁹⁶.

Dessa forma, percebemos que a crescente busca pela adequação das decisões judiciais ao contexto atual da sociedade abriu as portas para a aplicação da teoria da argumentação, que se adequa também às decisões que tratam de modulação de efeitos. Como vimos, em se tratando da excepcionalidade da modulação, é essencial que sejam apresentados argumentos suficientes a justificarem sua aplicação, principalmente, em se tratando de argumentos consequencialistas.

¹⁹³ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. *Revista da EMERJ*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 27, 2003. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

¹⁹⁴ BARROSO, op. cit., p. 29.

¹⁹⁵ BARROSO, op. cit., p. 28.

¹⁹⁶ BARROSO, op. cit., p. 32.

3.2 A Utilização do Argumento Consequencialista

O foco do trabalho é a análise do argumento ao impacto orçamentário, invocado pela Fazenda Nacional ao pleitear a modulação de efeitos, quando uma norma é declarada inconstitucional. Podemos dizer que o referido argumento é dotado de viés consequencialista, por isso, a importância do estudo desse tema. O objetivo do capítulo é expor conceitos que julgamos importantes para compreender como a questão vem sendo aplicada pela Suprema Corte.

Neil MacCormick é um dos principais nomes da teoria consequencialista. O autor busca esclarecer até que ponto as decisões judiciais podem ser justificadas com fundamento nas suas eventuais consequências¹⁹⁷:

Conjuntos de leis focam em certos valores ou complexo de valores. É exatamente em face desses valores que nós testamos e eliminamos soluções rivais em casos problemáticos. Ao considerar as consequências jurídicas de decidir através de suas implicações para casos hipotéticos, nós descobrimos que uma decisão nos compromete a tratar universalmente como correta uma ação que subverte ou falha em ter respeito suficiente aos valores em jogo, e tratar como erradas formas de conduta que não incluem tal subversão ou falha.

Inicialmente MacCormick propõe duas situações extremas, na primeira, que todas as decisões judiciais devem ser justificadas exclusivamente em suas consequências (consequencialismo puro), e, na segunda, que nenhuma decisão pode ser justificada pelas suas consequências (ausência de consequencialismo).

Ao adotar o consequencialismo puro, o julgador excluiria qualquer possibilidade de justificar racionalmente suas decisões, pois o futuro é desconhecido para todos, inclusive, para o intérprete do Direito, sendo impossível prever, com exatidão, a extensão das consequências vislumbradas nos casos concretos. Por outro lado, ao optar pela total ausência de consequencialismo, o julgador estaria desprezando o fato de que as decisões judiciais causam sim consequências e que, de certa forma, o julgador ao vislumbrar tais consequências pode tentar adequar suas decisões à realidade da sociedade¹⁹⁸. Assim, o autor reconhece que o argumento consequencialista desempenha um papel importante na justificação de decisões, por isso, exclui as duas visões extremistas e adota um entendimento intermediário.

¹⁹⁷ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning. Law, State and Practical Reasoning Series*. Oxford University Press: Oxford, 2009, p. 115.

¹⁹⁸ MACCORMICK, op. cit., p. 102.

MacCormick apresenta etapas para a adequada construção argumentativa consequencialista. Primeiramente, as decisões judiciais devem atender ao critério da consistência, isto é, o julgador deve demonstrar que seu entendimento está em conformidade com todas as normas jurídicas. Em segundo lugar, as decisões também devem atender ao critério de coerência, devendo estar fundada em princípios jurídicos bem como estar em conformidade com outras regras jurídicas que estes princípios repute serem relevantes – daí a importância da teoria da argumentação, vista anteriormente¹⁹⁹. Por fim, chega-se ao argumento consequencialista²⁰⁰:

A teoria da argumentação jurídica de MacCormick defende que uma parte essencial e decisiva do processo de justificação das decisões é a avaliação de suas consequências. Uma decisão bem justificada seria aquela que, além de consistente e coerente com o ordenamento jurídico, é aceitável em suas consequências.

Roberto Pereira destaca que a utilização de razões consequencialistas na construção de um argumento jurídico enseja dificuldades práticas, a primeira, em relação a previsão de consequências, pois é impossível prever com exatidão qualquer fato futuro, e a outra, em relação a que medida aquela consequência seria desejável, demonstrando que o argumento consequencialista, de fato, é importante para a construção argumentativa, mas deve ser utilizado com cuidado, em razão de suas limitações²⁰¹.

Na tentativa de minimizar essas dificuldades, Humberto Ávila propõe que a análise das consequências seja baseada em indagações: “consequências com relação ao quê – às regras (quais?), aos princípios (quais?), ou ao conjunto de regras e de princípios (em que medida e com base em qual perspectiva)? Consequências medidas de que modo? Consequências em que sentido – fático, normativo, valorativo? Consequências em relação a qual período – ontem, hoje, amanhã? Consequências para quem – para o destinatário, para o Estado, para a sociedade?”²⁰². Percebemos assim que é imprescindível impor limites a aplicação da teoria consequencialista.

¹⁹⁹ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning. Law, State and Practical Reasoning Series*. Oxford University Press: Oxford, 2009, p. 104.

²⁰⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 30.

²⁰¹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Consequencialismo Decisório e a sua Relevância para o Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 38, p. 163, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/12/Roberto-Codorniz-Leite-Pereira.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2021.

²⁰² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 578-579.

Para o autor, por um lado, determinadas decisões judiciais são dotadas de um viés de aplicação universal, sendo um fator relevante para que os julgadores ponderem acerca das possíveis consequências de suas decisões. De outro lado, a utilização de argumentos baseados em consequências, quando apresentados sem a construção proposta acima, isto é, sem a apresentação de dados empíricos que os comprovem, pode se tornar discricionária e arbitrária baseada em suposições sobre os efeitos das decisões²⁰³.

É justamente a discricionariedade, a arbitrariedade e a subjetividade que não podem ser usadas quando se utiliza do argumento consequencialista, por isso a necessidade que seja construído por meio de argumentos empíricos e munidos de comprovação. Ressaltamos que tal constatação é diferente de se refutar a aplicabilidade do consequencialismo, pelo contrário, arriscaríamos dizer que a análise das consequências é essencial para se alcançar a melhor argumentação decisória, dizemos isso, pois, como visto nos capítulos 1 e 2, ao se declarar a inconstitucionalidade de uma norma, não se pode simplesmente desconsiderar suas consequências, caso assim o fizesse estaria o julgador instaurando o “caos jurídico”.

Abriremos parêntese nesse ponto para mencionar que no Brasil, o legislador também sentiu a necessidade de positivar as consequências das decisões, tanto é assim que a própria Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)²⁰⁴ introduziu de forma expressa em nosso ordenamento jurídico a importância das consequências das decisões, ao prever em seu artigo 20 que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”, na tentativa de afastar decisões que se baseiam em argumentos subjetivos. No mesmo sentido, ainda trouxe o artigo 21, reforçando que “a decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresse suas consequências jurídicas e administrativas”.

Vale citar o parecer elaborado pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) da Câmara, sobre o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 349/2015, que incluiu na LINDB as disposições acerca das consequências jurídicas das decisões (artigos 20 e 21). Segundo o parecer, a inclusão dos dispositivos no ordenamento jurídico se a justificaria pela necessidade da positivação do princípio da motivação concreta, “proibindo o administrador (ou qualquer

²⁰³ LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo Judicial na Modulação de Efeitos das Decisões Declaratórias de Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário**. Brasília: Direito e Mundo Digital, v. 7, n. 3, p. 820, dez./2017.

²⁰⁴ Lei nº 13.655/2015.

outro aplicador de normas de direito público) de invocar ‘cláusulas gerais’ ou ‘conceitos jurídicos indeterminados’ para explicar os concretos motivos de seu agir, ou quando da invalidação de atos ou contratos”.

Apesar das discussões que cercam o tema acerca da aplicabilidade ou inaplicabilidade de argumentos consequencialistas, fato é que os dispositivos da LINDB que acrescentaram a necessária análise de eventuais consequências na tomada de decisões, foram apresentados com intuito de garantir maior segurança jurídica ao sistema legal, e estão em plena vigência em nosso ordenamento, devendo, portanto, ser observados. Fechamos o parêntese.

Além disso, algumas decisões são dotadas de universalidade, segundo MacCormick, as decisões judiciais introduzem um padrão normativo de conduta, que deve ser observado tanto do ponto de vista jurídico, quanto do ponto de vista moral, por todos os cidadãos e autoridades, em cumprimento ao princípio de justiça formal. Por essa razão, a justificação das decisões judiciais implica a apresentação de razões universais em favor da solução dada ao caso concreto, pois, uma vez proferida, a decisão se torna uma espécie de ‘regra para todas as pessoas’²⁰⁵.

Dessa forma, quando uma decisão é universalizável, para MacCormick, sua justificação deveria transcender às particularidades do caso concreto, pois o entendimento nela proferido será aplicável a outros casos semelhantes²⁰⁶.

Nesse sentido, quando se entende pela possibilidade da utilização do argumento consequencialista em razão da universalidade, Tathiane Piscitelli bem pontuou que “as consequências relevantes em face das quais a decisão deve ser justificada são as consequências lógicas vinculadas ao princípio da universalidade”²⁰⁷, no sentido de que determinadas decisões atingirão muitos processos. Observamos que o caráter universal de algumas decisões se mostra como mais um motivo para se considerar suas consequências.

A universalização da decisão tem como objetivo uniformizar a aplicação do direito e está prevista em nosso ordenamento, podemos citar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de repercussão geral, conforme previsão contida no artigo 976 e seguintes, do nCPC. É o caso do já mencionado RE 574.706, que tem repercussão geral reconhecida. Em 2019, a

²⁰⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 24.

²⁰⁶ MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a Theory of Legal Reasoning. Law, State and Practical Reasoning Series*. Oxford University Press: Oxford, 2009, p. 104.

²⁰⁷ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 24.

PGFN estimou que haveria aproximadamente 29 mil processos em todo país que tratavam sobre a mesma matéria do RE, sendo que, à época, só no STJ já estariam tramitando aproximadamente 800 processos²⁰⁸. Partindo-se desses números, podemos observar que um julgamento dessa magnitude pode causar algum impacto à sociedade, sendo razoável, e até mesmo esperado, que os julgadores ponderem acerca das consequências das decisões.

Ainda em sede de controle difuso, há a previsão da resolução do Senado, cujo objetivo é a suspensão da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF, nos termos do artigo 52, X, da Constituição.

No controle concentrado, podemos citar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF, nas ADIs e nas ADCs, que produzirão eficácia *erga omnes* e com efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, conforme previsão contida no artigo 102, §2º, da Constituição.

A universalização das decisões judiciais também pode ser observada nos julgamentos que ocorrem sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 979, §3º, do nCPC, e nos casos de incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR), previsto no artigo 976 e seguintes do nCPC.

Dessa forma, a universalização, além de buscar a uniformização de entendimento nos Tribunais, possibilita uma certa previsibilidade nas decisões, em observância aos princípios da segurança jurídica e da igualdade.

Nesse sentido, MacCormick em sua teoria da argumentação jurídica propõe como parte essencial do processo de justificação das decisões, a avaliação de suas consequências, ponderando-se se as consequências da universalização da decisão são aceitáveis, isto é, se essa decisão pode ser aplicável a “todos” sem afronta à ordem jurídica²⁰⁹.

Além disso, segundo MacCormick, as decisões dotadas de universalidade introduzem um padrão normativo de conduta, que deve ser observado tanto do ponto de vista

²⁰⁸ Diante do número de processos recebidos no STJ sobre a discussão acerca de qual parcela do ICMS deve ser excluída da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, o Ministro Presidente da Comissão Gestora de Precedentes indicou tais recursos como representativos da controvérsia, que foram distribuídos ao Ministro Napoleão, que decidiu que tais processos não deveriam ser admitidos como representativos em razão do caráter eminentemente constitucional da matéria, uma vez que o critério de liquidação integra o mérito da matéria tratada no RE 574.706 – que ainda não foi encerrada no STF – sendo vedado ao STJ pronunciar-se acerca de limites que já foram ou que serão definidos em sede de repercussão geral, pelo STF, sob pena de usurpação de competência.

²⁰⁹ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 30-31.

jurídico, quanto do ponto vista moral, em cumprimento ao princípio de justiça formal. Por essa razão, “a justificação das decisões judiciais implica a apresentação de razões universais em favor da solução dada ao caso concreto, pois, uma vez proferida, a decisão se torna uma espécie de ‘regra para todas as pessoas’”²¹⁰.

Por outro lado, alguns autores entendem que o consequencialismo não poderia ser utilizado como fundamento de decisões tributárias, pois em matéria tributária deveriam prevalecer as normas, não havendo espaço para argumentos consequencialistas, do contrário, se estaria descumprindo a Constituição.

Miguel Reale criticou o consequencialismo em matéria tributária, para o autor ao se fundamentar determinada decisão em suas possíveis consequências, os princípios norteadores do Direito perderiam espaço, conseqüentemente, a efetivação do direito passaria a ser condicionada a impactos sociais²¹¹.

Apesar de alguns autores entenderem que os argumentos consequencialistas não caberiam em matéria tributária, fato é que vem sendo utilizado pelas partes e também vem sendo analisado pela Suprema Corte ao tratar da modulação de efeitos, conforme observamos no capítulo anterior.

Nessa linha enquadra-se o argumento do impacto ao orçamento público. É o que veremos nos itens a seguir através do estudo da teoria consequencialista e como os argumentos consequencialistas vem sendo aplicados pela Suprema Corte quando analisa a questão do impacto ao orçamento público ao decidir sobre a modulação de efeitos em matéria tributária.

3.3 Consequencialismo em Matéria Tributária

Em razão da evolução da sociedade e do próprio Direito, as partes além de uma decisão justa, buscam uma decisão fundamentada. Neste capítulo, mesmo que brevemente, vimos a importância da argumentação jurídica, desenvolvida de forma mais evidente no pós-positivismo. A partir daí também vieram as primeiras discussões acerca do argumento consequencialista, que ganharam espaço no debate acerca da modulação de efeitos no âmbito tributário. Inclui-se ainda a renovação do próprio STF, cuja atual composição é formada por

²¹⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 30-31.

²¹¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva. 2001, p. 63.

Ministros que tomaram posse após a Constituição de 1988²¹², em um novo cenário político, econômico e social, pautado pela Democracia, que acaba por incentivar a discussão desse tema tão presente nos julgamentos mais recentes.

A interpretação das normas jurídica é a mesma em qualquer ramo do Direito, não apresentando o Direito Tributário qualquer novidade em relação a isso. No entanto, a peculiaridade da área é a posição antagônica dos sujeitos envolvidos, de um lado, o contribuinte, e de outro, o Fisco.

Tal aspecto é relevante para a interpretação das normas em matéria tributária, pois como as partes ocupam papéis de completo antagonismo, em defesa de seus próprios interesses, que são inconciliáveis, como bem explica Celso de Barros e Liziane Angelotti²¹³:

(...) a construção de sentido faz-se a partir dos interesses em disputa. **De um lado, o Fisco, que se guia pelo interesse arrecadatório. De outro, o contribuinte, que vê o tributo como uma redução de seu patrimônio e, por isso, deseja evitá-lo.** Os dois interesses são, imediatamente, inconciliáveis. Daí os conflitos surgem. Apresentando teses opostas, cada qual pretende oferecer a “melhor”, “mais justa” ou “mais lógica” maneira de se interpretar certo dispositivo de lei. A controvérsia existe ainda que o texto legal seja aparentemente claro. O equívoco e o dissenso são também consequências das diversas posições dos sujeitos, Fisco e contribuinte, não são apenas “defeitos” do texto da lei. (destacamos)

Podemos dizer que dois dos objetivos da criação dos tributos é a arrecadação estatal, a fim de prover recursos para que o Estado possa garantir a prestação de serviços públicos, e a aplicação da justiça fiscal, para tanto, relaciona-se a outras áreas da sociedade.

Especificamente quanto ao argumento do impacto ao orçamento público, o site do Portal da Transparência esclarece que o orçamento público é o instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos, sendo esse planejamento essencial para oferecer serviços públicos adequados, além de especificar gastos e investimentos que foram priorizados pelos poderes:

Essa ferramenta **estima tanto as receitas que o Governo espera arrecadar quanto fixa as despesas a serem efetuadas com o dinheiro.** Assim, as receitas são

²¹² Ministro Marco Aurélio (posse: 13/06/1990); Ministro Gilmar Mendes (posse: 20/06/2002); Ministro Ricardo Lewandowski (posse: 16/03/2006); Ministra Cármen Lúcia (posse: 21/06/2006); Ministro Dias Toffoli (posse: 23/10/2009); Ministro Luiz Fux (posse: 03/03/2011); Ministra Rosa Weber (posse: 19/12/2011); Ministro Luiz Roberto Barroso (posse: 26/06/2013); Ministro Edson Fachin (posse: 16/06/2015); Ministro Alexandre de Moraes (posse: 22/03/2017); Ministro Kássio Nunes Marques (posse: 05/11/2020).

²¹³ NETO, Celso de Barros Correia. MEIRA; Liziane Angelotti. Métodos de Interpretação e Direito Tributário. **Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC**, Ceará, v. 33.2, p. 60, jul./dez. 2013. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/988>. Acesso em: 29 mai. 2021.

estimadas porque os tributos arrecadados (e outras fontes) podem sofrer variações ano a ano, enquanto as despesas são fixadas para garantir que o governo não gaste mais do que arrecada.

Uma vez que o orçamento detalha as despesas, pode-se acompanhar as **prioridades do governo para cada ano**, como, por exemplo: o investimento na construção de escolas, a verba para transporte e o gasto com a saúde. Esse acompanhamento contribui para fiscalizar o uso do dinheiro público e a melhoria da gestão pública e está disponível aqui, no Portal da Transparência do Governo Federal. (destacamos)

Nesse sentido, de forma simplista, o orçamento público é o mecanismo que organiza a destinação de parte dos valores advindos da arrecadação fiscal, o que possibilita ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais, sendo que eventual queda na arrecadação pode afetar diversos setores da sociedade, como visto no primeiro capítulo.

A partir daí, percebemos que o Direito Tributário não estaria isolado no mundo jurídico, pelo contrário, estaria conectado com outras áreas. Essa ideia nos leva a pensar que as partes e, principalmente, os julgadores não utilizam como argumento de suas decisões apenas o texto seco da lei, seguindo a ideia do que tratamos anteriormente acerca do pós-positivismo, no sentido de que hoje o julgador precisa ir além dos argumentos normativos, em outras palavras, alguns julgadores acabam considerando aspectos circunstanciais, como experiências profissionais, ideologias pessoais, e as eventuais consequências das decisões – o que, diga-se de passagem, também está previsto expressamente na LINDB, como visto em páginas anteriores.

Tal ressalva acerca da previsão expressa na LINDB sobre as consequências das decisões se dá pelo fato de que alguns autores, de forma contrária, entendem que os argumentos consequentialistas não seriam essencialmente jurídicos, no sentido de que o exame sobre a constitucionalidade ou não de certa lei ou ato normativo deveria se dar sob uma perspectiva exclusivamente jurídica, mesmo sendo possível e até recomendável ao magistrado levar em consideração outros elementos, inclusive de outros ramos, a multidisciplinariedade deveria ser utilizada pelo julgador apenas e tão somente para reforçar ou corroborar os elementos centrais extraídos do sistema jurídico em debate²¹⁴.

No tocante à multidisciplinariedade, isto é, da ligação entre o Direito com outras disciplinas, Eros Grau observa que “não há que falarmos, concretamente, no direito, senão nos direitos”. Na tentativa de interpretar esse trecho, em conjunto com outras passagens do autor,

²¹⁴ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária**: o Argumento Pragmático ou Consequentialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 27.

de forma despretensiosa, entendemos que anteriormente ao “direito posto” (positivado), existem outros direitos que possibilitam sua construção²¹⁵:

A sua análise [do direito] há de ser sempre empreendida desde uma perspectiva globalizante; não se o pode analisar em tiras, em pedaços, visto que não poderá ser ele compreendido se o visualizarmos dissociado da estrutura global na qual se compõe como instância.

Nesse paralelo entre direito posto e direito pressuposto, Eros cita Marx, ponderando que “a sociedade não pode ser compreendida, em seu dinamismo, senão como também produzida pelas interferências procedentes de todas as demais instâncias (jurídico-política e ideológica)”²¹⁶.

Dessa forma, o direito posto seria aquele que é positivado, por meio das leis, normas, atos e etc, mas antes dele, existe o direito pressuposto, que também emana de outras esferas. Assim, na tentativa de aplicar o entendimento de Eros Grau ao Direito Tributário, poderíamos dizer que o direito posto (tributário) pode ser analisado conjuntamente com outras áreas.

Por isso, discordamos do posicionamento segundo o qual os argumentos consequentialistas não seriam jurídicos, a uma, a Lei nº 9.868/1999, já mencionada aqui por diversas vezes, que prevê a possibilidade de modulação de efeitos em decisões que declararem a inconstitucionalidade de norma, apresenta em sua exposição de motivos²¹⁷ que os tribunais constitucionais consideram-se “obrigados a ponderar as suas decisões, a tomar em consideração as possíveis consequências destas”, o que evidencia o intuito de se considerar o uso do consequentialismo quando da decisão que aplicar a modulação de efeitos:

Vale registrar, a propósito, a opinião abalizada de Jorge Miranda:

‘Como escreve Bachof, **os tribunais constitucionais consideram-se não só autorizados mas inclusivamente obrigados a ponderar as suas decisões, a tomar em consideração as possíveis consequências destas.** É assim que eles verificam se um possível resultado da decisão não seria manifestamente injusto, ou não acarretaria um dano para o bem público, ou não iria lesar interesse dignos de proteção de cidadãos singulares. Não pode entender-se isto, naturalmente, como se os tribunais tomassem como ponto de partida o presumível resultado da sua decisão e passassem por cima da Constituição e da lei em atenção a um resultado desejado. Mas a verdade é que um resultado injusto, ou por qualquer outra razão duvidoso, é também em regra - embora não sempre - um resultado juridicamente errado. (...)’ (destacamos)

²¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2008, p. 68.

²¹⁶ GRAU, op. cit., p. 53.

²¹⁷ Exposição de Motivos nº 189/1997.

A duas, a LINDB, em seu artigo 21, prevê o dever do julgador de indicar de modo expresso as consequências jurídicas e administrativas de decisão judicial que decretar a invalidação de ato.

Nesse sentido, entendemos que a argumentação consequencialista tem caráter jurídico, podendo ser utilizada em razão de expressa previsão legal e, nesse contexto, pode ser utilizada pelos julgadores, como um dos vários caminhos, para se chegar à decisão ideal, qual seja, na concepção desse trabalho, aquela que não considera apenas as normas, mas também a realidade da sociedade e as consequências que a decisão pode causar.

Voltando ao argumento do impacto econômico utilizado para se pleitear a modulação de efeitos, observamos nos capítulos anteriores que a LDO, em seu anexo do risco fiscal, indica processos nos quais, se o resultado for desfavorável à União, podem afetar as contas públicas – no presente trabalho, falamos especificamente sobre casos tributários em trâmite na Suprema Corte.

Parece-nos que há uma ligação entre a matéria jurídico-tributária e o orçamento público, que acaba por envolver aspectos econômicos, políticos e sociais, por exemplo, como defendemos acima. Por isso, as partes e a própria Corte acabam por tratar de argumentos que vão além da dogmática estritamente jurídica, que tratamos aqui como argumentos consequencialistas.

O Ministro Gilmar Mendes já se expressou no sentido de que a simples pronúncia de nulidade de uma lei em razão de sua declaração de inconstitucionalidade poderia “gerar um verdadeiro caos jurídico”²¹⁸. Por isso, defende que ao proferir suas decisões, a Corte deve realizar juízo de ponderação, para que aquela decisão se adeque à realidade da sociedade, de forma a minimizar, ou até mesmo, não causar danos.

Por outro lado, há quem entenda que, na verdade, o Direito Tributário deveria ser analisado de forma isolada, desconsiderando eventuais argumentos consequencialistas. É o que pensa Alfredo Augusto Becker, que de forma enfática, propõe a separação do Direito Tributário da ciência das finanças, pois “apenas assim, a análise daquela área poderia ser tida como verdadeiramente jurídica”²¹⁹. Em passagem mais incisiva, o autor destaca o que seria tido como o “maior equívoco no Direito Tributário”:

²¹⁸ No julgamento da ADI 2.240, em 2007.

²¹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 40.

(...) contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.).

Esta contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o juiz, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disso se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico. Deste raciocínio pseudo-jurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se molda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do interprete do direito positivo (regra jurídica). Em síntese: aquele tipo de raciocínio introduz clandestinamente a incerteza e a contradição para dentro do mundo jurídico; incertezas e contradições que conduzem ao manicômio jurídico tributário e à terapêutica e à cirurgia do desespero.

Essa é a concepção “pura” do Direito Tributário de Becker, segundo a qual não se deve “contaminar” princípios e conceitos *jurídicos* com princípios e conceitos *pré-jurídicos*.

Para Karl Engisch²²⁰, a análise para se determinar qual norma se aplica ao caso concreto desenvolve-se a partir da subsunção, sendo que o “aplicador” da lei determina qual norma melhor se adequa ao caso concreto. O autor admite que a análise de subsunção pode ser difícil, ficando a cargo do julgador utilizar de sua convicção pessoal, o que traz certa discricionariedade ao processo:

(...) no domínio da administração ou no da jurisdição, a convicção pessoal (particularmente, a valoração) de quem quer que seja chamado a decidir, é elemento decisivo para determinar qual das várias alternativas que se oferecem como possíveis dentro de certo ‘espaço de jogo’ será havida como sendo a melhor e a ‘justa’.²²¹

Becker considera que a interpretação jurídica é ciência, assim, o órgão judiciário ao analisar casos tributários não cria, mas apenas²²²:

- a) analisa a estrutura lógica (regra e hipótese de incidência da regra jurídica) da regra jurídica;
- b) investiga os fatos acontecidos a fim de saber se houve (ou não) a realização da hipótese de incidência;
- c) constata a incidência infalível (automática) da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência realizada;
- d) constata e analisa as consequências (os efeitos jurídicos) daquela incidência;
- e) constata se houve (ou não) respeitabilidade àqueles efeitos jurídicos.

²²⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 97.

²²¹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 227-228.

²²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 66-67.

Becker conclui que quando o judiciário vai além da interpretação da lei, passa a criar regra jurídica nova, exercendo, então, a função legislativa. Para o autor, os juízes ao decidirem casos tributários, deveriam utilizar de operação científica de adequação da norma geral aos fatos, chagando-se à norma individual²²³.

Segundo o autor, para solucionar o caso, bastaria identificar a lei aplicável, desvinculada de qualquer justificação. Desse modo, defende a separação conceitual entre direito tributário e, especificamente, finanças públicas, devendo, portanto, “ficar de fora toda e qualquer justificativa sobre o dever de pagar tributos, que possa contaminar a obrigação tributária com ‘dados da realidade’”²²⁴.

Miguel Reale também criticou o consequencialismo em matéria tributária, pois ao se fundamentar determinada decisão em suas possíveis consequências, os princípios norteadores do Direito perderiam espaço, conseqüentemente, a efetivação do direito passaria a ser condicionada a impactos sociais²²⁵.

Outros autores, como Geraldo Ataliba²²⁶ e Paulo de Barros Carvalho²²⁷ também partiram do entendimento de que se deveria excluir ponderações políticas e ideológicas do Direito Tributário. Ataliba, inclusive, expressou a necessária autonomia do Direito perante a economia, política e finanças, poder no seguinte trecho:

O estudo do Direito Tributário será, portanto, o estudo da norma jurídico-tributária e de seu fenômeno de incidência, que manterá uma autonomia de outros ramos do conhecimento, tal como a economia, a política ou a ciência das finanças.²²⁸

Na teoria da norma tributária de Paulo de Barros, a norma jurídico-tributária possui estrutura bipartida, composta por antecedente (conduta) e conseqüente (conseqüência jurídica), sendo que a hipótese de incidência é constituída pelos critérios material, espacial e territorial, que determinam as coordenadas da ação do sujeito, enquanto a conseqüência jurídica da

²²³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Conseqüências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 96-97.

²²⁴ PISCITELLI, op. cit., p. 3.

²²⁵ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva. 2001, p. 63.

²²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 20.

²²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 53.

²²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 23.

conduta realizada seria justamente o nascimento da relação jurídico-tributária (obrigação tributária). Dessa forma, a ocorrência do antecedente, origina o consequente²²⁹.

Essa corrente é de enorme relevância para a construção do estudo da norma tributária e não pode ser desconsiderada, tanto é que a regra-matriz de incidência tributária tal qual prevista adequa-se totalmente ao modelo constitucional, no entanto, atualmente, a ideia de um Direito Tributário autônomo, baseado puramente em normas, não nos parece tão adequada, principalmente, quando analisamos a realidade prática das decisões.

Defendemos aqui que o direito resulta do desenvolvimento da sociedade, seja em seu aspecto político, econômico, social, cultural e outros. Todos juntos são refletidos na norma jurídica de cada sociedade – “especificidade de cada direito, em cada sociedade”²³⁰. Por isso, a interpretação pura e seca da lei, desconsiderando outras áreas, pode resultar em uma rigidez nas decisões.

Apesar de alguns autores afastarem o uso do consequencialismo em matéria tributária, fato é que esse argumento vem sendo utilizado pelas partes e também vem sendo analisado e aplicado pela Suprema Corte ao decidir casos de modulação de efeitos, conforme observamos nos casos analisados no capítulo anterior.

Indo em direção oposta, Paulo Caliendo, ponderou que a teoria normativista teria colocado a norma no centro da ciência do Direito, excluindo, assim, fatos, valores e consequências das normas, no entanto, para o autor, esses elementos seriam tão relevantes para a metodologia científica quanto o estudo da própria norma jurídica²³¹.

Dessa maneira, a teoria normativista “pregou a pureza e o primado formalismo”, resultando em uma ciência incapaz de resolver os dilemas de seu tempo. Para Caliendo, hoje em dia “os casos levados a juízo exigem argumentação, ponderação, determinação da eficácia dos princípios, entre tantos outros problemas a serem resolvidos”. Nessa esteira, somente uma teoria jurídica sistemática poderia auxiliar na resolução desses dilemas na busca pela justiça²³².

Nesse sentido, Tathiane Piscitelli refuta a teoria de Becker, apresentada anteriormente, argumentando que esta ignora a atividade criativa do aplicador do direito e

²²⁹ CALIENDO, Paulo. **Estudo das Normas Tributárias**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Ceará, v. 35.1, jan./jun. 2015, p. 282.

²³⁰ GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2008, p. 66.

²³¹ CALIENDO, Paulo. Estudo das Normas Tributárias. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Ceará, v. 35.1, p. 283, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1784>. Acesso em: 22 mai. 2021.

²³² CALIENDO, op. cit., p. 283-286.

despreza a teoria da argumentação jurídica.²³³ Para a autora, não seria suficiente que os juízes apenas indicassem a solução adequada ao caso concreto, na verdade, eles devem explicar o porquê de determinada decisão ser a mais adequada.

Aproximando essa temática ao presente trabalho, para Piscitelli, o argumento do impacto ao orçamento público, utilizado pela PGFN, ao pleitear a modulação em matéria tributária, se enquadraria na categoria de argumentos que não tratam de uma interpretação normativa²³⁴:

(...) o objeto do direito tributário e, por consequência, as questões que podem ser suscitadas na decisão de casos que envolvam esta matéria, não devem ser contaminados pelo discurso financeiro, sob pena de nos afastarmos do dado jurídico que deve conduzir o julgamento. O direito tributário se encerra no momento da arrecadação do tributo. A aplicação dos recursos ou seu destino não interessam a disciplina.

A análise “pura” do direito tributário, despida de qualquer interferência de outras áreas, não nos parece a forma mais adequada para fundamentar uma decisão judicial. Por isso, adotamos a corrente que entende pela aplicação do argumento consequencialista, uma vez que analisar as consequências é essencial para se chegar a uma decisão que de fato leve em consideração se adeque a realidade da sociedade.

Após essas breves ponderações acerca dos argumentos consequencialistas, trataremos a seguir, finalmente, sobre como o argumento do impacto ao orçamento público vem sendo analisado pela Suprema Corte nos casos de modulação de efeitos em matéria tributária.

3.4 O Argumento Consequencialista do Impacto ao Orçamento Público para fins de Modulação de Efeitos na visão do STF

Vimos anteriormente que a discussão quanto ao uso de argumentos consequencialistas em julgamentos que envolvem matéria tributária está longe de ser tema pacífico. No presente estudo buscamos compreender uma pequena parcela de universo que envolve a teoria da argumentação e o consequencialismo, focando no argumento do impacto ao orçamento público utilizado pela PGFN ao pleitear a aplicação da modulação de efeitos em casos tributários indicados nos últimos 10 anos pela LDO.

²³³ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011, p. 100-102.

²³⁴ PISCITELLI, op. cit., p. 1.

O argumento do impacto orçamentário, para fins de modulação de efeitos, interessa diretamente a União porque o orçamento público é o instrumento utilizado pelo Governo Federal para planejar a utilização do dinheiro arrecadado com os tributos, sendo esse planejamento essencial para oferecer serviços públicos adequados à toda sociedade²³⁵, conseqüentemente, daremos mais atenção às alegações fazendárias, no entanto, ressaltamos que abordaremos os argumentos fazendários de forma neutra, sem qualquer viés pró-contribuinte ou pró-Fazenda.

Esclarecido esse ponto, partiremos agora uma análise crítica das razões apresentados por ambas as partes para afastar (posição do contribuinte) ou aplicar (posição da PGFN) e pela Suprema Corte ao tratarem do tema, nos casos apresentados no capítulo anterior. Depois, considerando o panorama teórico acerca da argumentação jurídica e do consequentialismo em matéria tributária, delineados anteriormente neste capítulo, passamos a ter subsídios suficientes para tratar do argumento do impacto orçamentário. Por fim, após percorrer todo esse caminho, apresentaremos nossas conclusões acerca do posicionamento da Suprema Corte ao decidir sobre o tema.

Em 20/03/2013, o STF concluiu o julgamento do mérito do **RE 559.937 (TEMA 01/RG)** a PGFN pleiteou a aplicação da modulação dos efeitos para aplicação de efeitos *ex nunc* com eficácia a partir da publicação do acórdão que julgasse os aclaratórios ou do próprio julgamento dos embargos, por razões de segurança jurídica e de relevância e excepcionalidade do interesse social, haja vista que os valores econômicos envolvidos girariam em torno de 34 bilhões de reais e que atingirão diretamente os cofres da seguridade social.

Quanto às razões de segurança jurídica, a Fazenda alegou que uma norma se presume constitucional, logo, quando de sua declaração de inconstitucionalidade, enquanto não houver acórdão definitivo da Suprema Corte decretando a inconstitucionalidade desta norma, ela seria válida, em razão da boa-fé e da certeza do direito. No tocante à excepcionalidade do interesse social, a Fazenda argumentou que a decisão que declarou a inconstitucionalidade da norma causaria “forte impacto negativo no orçamento”, caso não fosse modulada.

Para justificar o argumento do impacto orçamentário, a PGFN solicitou à Receita Federal nota técnica a fim de comprovar a estimativa de perda na arrecadação decorrente do julgamento. Em resposta, a RFB apresentou a nota CETAD/COEST nº 103/2013²³⁶,

²³⁵ Conforme disposto no site Portal da Transparência.

²³⁶ Anexo II.

informando estimativa de perda de arrecadação para o ano de 2013, no valor de R\$ 3,23 bilhões, e que se a decisão não fosse modulada, estimava-se perda de R\$ 14,29 bilhões para os anos de 2008 a 2012 – importa esclarecer que ao analisarmos a referida notamos que a RFB não apresentou demonstrativos de cálculos que justificassem os números, apenas expos as estimativas de forma geral.

Em 17/09/2014 o Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos, seguindo o voto do Ministro Toffoli, relator. O Ministro esclareceu, primeiramente, que a modulação é medida extrema que somente se justifica se comprovado o gravíssimo risco irreversível à ordem social. Fixada a premissa de necessidade de comprovação do risco, o Ministro decidiu que, no caso, não haveria qualquer indicação concreta desse risco, sendo que a mera alegação de perda de arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social capaz de justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Ao final, o Ministro destacou que é certo que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas, por isso, não bastaria ao sujeito ativo apenas apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação²³⁷.

Da análise desse caso, concluímos que o argumento do impacto orçamentário deve ser precedido de indicações e comprovações concretas, no entanto, a Corte não esclarece quais documentos, ou a forma como essas indicações devem ser feitas.

Diante disso, entendemos que seria importante para a pesquisa ir em busca de esclarecimento acerca dos dados apresentados pela PGFN no caso concreto. Por isso, em 20/09/2020, solicitamos, por meio do Portal da Transparência²³⁸, os seguintes esclarecimentos à Receita Federal a respeito da estimativa de perda de receita informada: (i) os dados numéricos, e as respectivas fontes, que compuseram a estimativa de cálculo contida na nota; e (ii) os critérios ou fórmulas que foram adotados, bem como as justificativas para tal cálculo.

Em resposta, apresentada em 16/10/2020, o Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD), da Receita Federal do Brasil, por meio da nota SIC CETAD/COEST nº 182/2020 (Anexo IV), informou:

5. Quanto ao pedido da interessada, este Centro de Estudos informa o seguinte, pela ordem de solicitação da mensagem:

²³⁷ Trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do AI 557.237 no tocante ao pedido de modulação.

²³⁸ Anexo IV.

(i) A estimativa de perda de receita, em decorrência da decisão do STF no RE 559.937, teve por base a coleta de dados de arrecadação do PIS/COFINS Importação, extraída dos próprios sistemas corporativos da RFB. Tais dados abrangeram o período de 2008 a 2012, sendo que os valores projetados de renúncia, de R\$ 3,23 bilhões (apenas para 2013) e R\$ 14,29 bilhões (de 2008 a 2012), foram obtidos seguindo a metodologia relatada no item a seguir.

Segundo a resposta do CETAD, a estimativa de perda de receita teve como base, dados de arrecadação do PIS/COFINS Importação, extraídos dos próprios sistemas corporativos da RFB – dados estes que não foram disponibilizados.

E quanto à base de cálculo, a resposta apresentada também não foi esclarecedora:

(ii) Sobre a base de cálculo dos valores arrecadados na rubrica, para cada ano de 2008 a 2012, foram deduzidos os valores de ICMS projetados à uma alíquota média de 12% nas operações de importação, chegando-se a um valor de renúncia, no período, de R\$ 35,71 bilhões. Considerando que em torno de 60% deste valor seriam recuperados nas transações que ocorreriam no mercado interno, em etapas posteriores das diversas cadeias produtivas, a perda final de PIS/COFINS (considerando importação e mercado interno) foi estimada em R\$ 14,29 bilhões no período de cinco anos.

Acreditamos que se a RFB apresentasse as estimativas de cálculos, subsidiada por metodologia de cálculo que indicasse de forma detalhada as fontes que compuseram as estimativas, os critérios ou fórmulas que foram adotados, o argumento do impacto ao orçamento público chegaria mais forte à Suprema Corte. No entanto, a Receita ou não tem esses dados ou não quer divulgá-los, pois, as respostas apresentadas não são claras, o que enfraquece o argumento do impacto ao orçamento público.

No **RE 595.838 (Tema 166/RG)**, a Fazenda Nacional por meio de embargos de declaração pleiteou a modulação de efeitos para que a decisão somente tivesse eficácia normativa a partir da data em que o julgamento fosse finalizado ou da publicação do acórdão que julgasse os embargos e, mais uma vez, a Fazenda Nacional justificou sua pretensão por razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, apresentando para tanto o argumento dos valores econômicos envolvidos, alegando que de acordo com dados oficiais de arrecadação, fornecidos pela Receita Federal do Brasil, os valores de notas fiscais e faturas de prestação de serviços decorrentes da utilização de obreiros cooperados teria aumentado de maneira significativa ano após ano, o que evidenciaria o aumento dessas contratações e, conseqüentemente, no aumento da arrecadação deste tributo.

Em seus embargos, a Fazenda Nacional também apresentou a planilha colacionada no capítulo anterior (item 2.3, p. 103) na tentativa de demonstrar a perda na arrecadação em

razão da declaração de inconstitucionalidade. Entretanto, também neste caso, a Fazenda utilizou dados fornecidos pela Receita para justificar o prejuízo às contas públicas, por meio da nota RFB/CETAD nº 149²³⁹, para demonstrar que a maioria dos contribuintes recolhiam espontaneamente o tributo e que o setor teria uma perda de arrecadação e um impacto considerável em repetições de indébito e compensações que afetariam o já deficitário caixa previdenciário.

Segundo a nota elaborada pela RFB, haveria um enorme prejuízo para o custeio da Seguridade Social, pois com a declaração de inconstitucionalidade da norma, a contribuição fica sem amparo legal, ensejando uma renúncia anual da ordem de R\$ 1,0 bilhão (em 2014), além disso, se os contribuintes pleiteassem o ressarcimento dos valores pagos durante o período de vigência da norma impugnada, haveria um impacto fiscal estimado de R\$ 4,51 bilhões, considerando-se que as empresas iriam pleitear o ressarcimento dos valores pagos nos últimos 5 anos, e de R\$ 7,78 bilhões considerando um período de 10 anos (atualizados para 2014).

Os embargos foram julgados em 28/11/2014, quando o Plenário, por unanimidade, rejeitou o recurso. A Corte seguiu o voto do relator, Ministro Dias Toffoli, que assim como no julgamento do RE 559.937, pontuou novamente que a modulação é medida extrema, que somente se justifica se estiver **comprovado** o gravíssimo risco irreversível à ordem social, sendo que, no caso concreto, o Ministro entendeu que as razões recursais não teriam apontado o risco, sendo que a mera alegação de perda de arrecadação não seria suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação²⁴⁰.

Observamos que, assim como no RE 559.937, a PGFN apresentou nota da Receita Federal com o intuito de demonstrar o impacto ao orçamento público, e, adicionalmente, apresentou planilha a fim de comprovar o impacto anual da perda daquela arrecadação, mas, para a Suprema Corte, esses documentos não foram suficientes para comprovar risco grave à ordem social, tanto que, mais uma vez afastou a modulação.

Também neste caso solicitamos esclarecimentos à Receita Federal acerca das estimativas de perda apresentadas, por meio do Portal da Transparência²⁴¹, em 20/09/2020: (i) os dados numéricos, e suas respectivas fontes, que compuseram a estimativa de cálculo contida

²³⁹ Anexo III.

²⁴⁰ Nesse sentido o Ministro citou os precedentes - também citados no julgamento do RE 559.937 -, RE 363.852, AI 557.237 e RE 596.177.

²⁴¹ Anexo V.

na nota; e (ii) os critérios ou fórmulas que foram adotados, bem como as justificativas para tal cálculo. Em resposta (Anexo V) o CETAD informou:

4. Em atendimento, este Centro de Estudos informa o seguinte, pela ordem de solicitação: (i) a estimativa de perda de receita, em decorrência da decisão do STF no RE 595.838, teve por base a coleta de dados das notas fiscais de serviços das Cooperativas de Trabalho, do período de 2002 a 2011, no Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) do INSS e no sistema Data Mart CNIS da Previdência Social; (ii) sobre tais valores, ano a ano, calculou-se a contribuição previdenciária devida pelas Cooperativas, aplicando-se a alíquota de 15% sobre o somatório do valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços. Os valores encontrados de contribuição à previdência, de cada ano, foram atualizados até o ano de 2014 por um fator de atualização que combinou as variações anuais do PIB Real com o IPCA.

Mais uma vez, parece-nos que a Receita Federal não explicou de forma clara como os valores discutidos nos processos foram obtidos e calculados.

Observamos que a discussão transita em uma linha tênue. Espera-se que a Receita detalhe como os dados foram obtidos, informe quais foram as fontes utilizadas e demonstre os cálculos. Mas, devemos sempre considerar que por mais minucioso que seja este levantamento, ao final, sempre será uma estimativa, pois, não seria possível discriminar valores exatos nesse tipo de processo, mesmo assim, a Receita não apresenta dados concretos.

Tanto neste caso quanto no anterior, constatamos que a Receita simplesmente expôs em poucos parágrafos, números “soltos”, sem detalhar o caminho de como se chegou aos valores estimados, utilizando informações, que, aparentemente, para a Corte, não seriam suficientes para comprovar o argumento do “rombo ao orçamento público”.

Já no **RE 603.624 (Tema 325/RG)** a primeira liberação para pauta de julgamento ocorreu em 19/12/2016, contudo, o caso só foi incluído na LDO/2019. Nesse caso, o STF decidiu pela constitucionalidade da norma, o que, à primeira vista, dispensaria a discussão acerca da modulação de efeitos, no entanto, a PGFN antes do julgamento do mérito requereu a modulação de efeitos, o que possibilitou que as partes se manifestassem acerca da modulação, alegando, inclusive, o impacto ao orçamento público, ensejando assim a manifestação da Suprema Corte.

O julgamento de mérito só foi iniciado três anos após o pedido de modulação da Fazenda. A relatora, Ministra Rosa Weber, entendeu pela inconstitucionalidade da norma, por isso, também tratou sobre o pedido de modulação da PGFN. Sobre o argumento do impacto ao orçamento público, definido pela Ministra como consequencialista, destacou que este não

constituiria fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial, pois a adoção da medida deveria estar legitimada pela deontologia extraída da própria Constituição.

A partir desse julgado, percebemos que a Ministra afasta o uso de argumentos consequentialistas das decisões judiciais, sendo que no caso de modulação, para ela, deve-se atribuir efeitos prospectivos quando verificadas as condições que a lei exige, resultando, de um lado, do dever inerente à jurisdição de assegurar a melhor harmonização possível entre critério do Direto, e de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

É importante trazer esse entendimento, porque nas decisões anteriores observamos que a Corte afastou a aplicação da modulação, por unanimidade, mas admitiu o argumento consequentialista do impacto ao orçamento público, desde que fosse comprovado o impacto. Neste caso, apesar de a Corte, ao final, não ter decidido sobre a modulação, a Ministra Rosa Weber foi categórica ao não aceitar o argumento consequentialista – vale pontuar que à época dos julgamentos dos RREE 559.937 e 595.838 (mencionados acima), a Ministra Rosa ainda não compunha a Corte.

Por fim, em relação ao **RE 574.706 (Tema 69/RG)**, o caso foi indicado na LDO por muitos anos, de 2011 a 2015, com estimativa de perda de R\$ 89,44 bilhões (no período de 2003 a 2008), sendo que em 2016, a estimativa saltou para R\$ 250,3 bilhões. O julgamento do mérito foi iniciado no ano seguinte, em 2017, quando a corte declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

A PGFN apresentou embargos pleiteando a modulação, mas observamos que novamente não municiou suas alegações de comprovações concretas acerca do rombo no orçamento público.

A relatora, Ministra Cármen Lúcia, não adotou a questão do impacto orçamentário como argumento principal para aplicar a modulação no caso concreto, utilizou, na verdade, o argumento da alteração de jurisprudência – que foi bem detalhado no capítulo anterior.

O Ministro Kássio Nunes Marques seguiu o entendimento da relatora no sentido de modular os efeitos da decisão, sob o fundamento da alteração de jurisprudência, mas se manifestou acerca da questão do impacto ao orçamento público, ressaltando que para solucionar a questão seria necessário analisar as condições indicadas pelo artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, isto é, a preservação da segurança jurídica e do interesse social. Por esse motivo, não se poderia

simplesmente limitar sua aplicação a eventual impacto orçamentário, mas apenas quando configurada situação que venha a desestabilizar a própria estrutura estatal.

No caso concreto, o Ministro Nunes Marques entendeu que dada a magnitude alcançada pela tese, de fato, se impõe uma reflexão ao julgador, pois a Corte estaria diante de um quadro excepcional e que em seu conjunto poria em risco a própria estruturação do Estado e de seu equilíbrio orçamentário e financeiro.

O Ministro fez um importante juízo de ponderação, colocando de um lado os direitos do cidadão-contribuinte, em reaver um tributo declarado inconstitucional, e de outro, a natureza de tal tributo, considerando, principalmente, a destinação de tais valores para o orçamento da seguridade social. Ainda em juízo de ponderação, o Ministro mencionou que em 2017 já havia desequilíbrio fiscal, e que no momento atual este cenário se agravou em razão da aguda crise sanitária e econômica, impondo à sociedade uma série de sacrifícios. Mesmo considerando este aspecto, o Ministro concluiu que não se poderia extrair apenas do risco orçamentário, a excepcionalidade necessária para justificar a modulação.

Já o Ministro Edson Fachin abriu a divergência para não modular os efeitos da decisão. Segundo o Ministro, a pretensão fazendária se sustenta no que alega ser segurança jurídica e interesse “orçamentário”, visando, por via dos embargos preservar o equilíbrio financeiro e orçamentário do Estado, sob o argumento da perda na arrecadação, indicando a cifra de 250 bilhões de reais. Na visão do Ministro, a apresentação deste valor não é precisa, já que não estão bem determinadas as explicações a respeito de sua origem – inclusive, a própria União admitiu ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão. Além disso, não se trata de um argumento genuinamente jurídico. No entanto, para o Ministro, a segurança jurídica corresponderia a um estado de estabilizações das relações jurídicas nas quais o cidadão, no caso, o contribuinte, espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiança e calculabilidade em relação aos atos do Poder Judiciário, o que já teria sido feito na decisão embargada. Nesse ponto, concluiu afirmando que é certo que pode haver, e há, interesse orçamentário, mas necessariamente o interesse orçamentário não é sinônimo de interesse público, por isso, a perda da arrecadação não parece ser argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais do contribuinte, sejam mantidos.

Por fim, o Ministro ponderou que eventual modulação promoveria resultados fáticos incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, pois convalidaria cobranças inconstitucionais, ou seja, caberia ao contribuinte o ônus de arcar com valores que foram erroneamente arrecadados, enquanto ocorreria um aumento sem causa de esfera jurídico-

econômica-financeira por parte da União. Analisando a LDO (Lei nº 13.473/2017), o Ministro destacou que o anexo de riscos fiscais previu, especificamente, no ponto 3.2.1, tema 1, que havia risco possível quanto à decisão relativa a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesse contexto, para o Ministro, seria de responsabilidade da União o provisionamento dos recursos orçamentários cabíveis. Não podendo, portanto, a União querer se aproveitar de sua displicência e imputar aos contribuintes o ônus de arcar com os valores que foram indevidamente arrecadados.

A Ministra Rosa Weber seguiu o entendimento do Ministro Fachin, afastando a aplicação da modulação de efeitos. No tocante ao argumento da Fazenda Nacional quanto aos impactos da decisão no sistema tributário e no orçamento da União, a Ministra entendeu que uma vez afastado o argumento da proteção da confiança dos jurisdicionados, por conseguinte, se afastaria o argumento da segurança jurídica, restando analisar o argumento do excepcional interesse social. Nesse ponto, a Ministra entendeu que o argumento do impacto orçamentário não constitui por si só fundamento suficiente para a caracterização do excepcional interesse social, isso porque a “segurança orçamentária” não foi o critério escolhido pelo legislador como causa de modulação, sob pena de a modulação ser a regra sempre que envolvidas questões tributárias e financeiras, seguindo a mesma linha defendida pelo Ministro Fachin.

A Ministra admitiu que o impacto orçamentário é relevante para o Direito, mas essa relevância não pode ser traduzida em interesse jurídico imediato. Dito de outro modo, para a Ministra, o consequencialismo não poderia servir de fundamento principal nas decisões judiciais, sob pena de o Estado de Direito ser subvertido pelo Estado de Fato, o qual em muitas oportunidades é informado por interesses parciais.

Ao final, o STF decidiu pela modulação da decisão, com produção de efeitos após 15/03/2017 – data em que julgado o mérito do RE 574.706 e fixada a tese com repercussão geral –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio.

Da análise desses casos, a primeira, e talvez a mais importante constatação que observamos é que a Corte, nos julgamentos do RE 559.937 e do RE 595.838, entendeu que a modulação é medida excepcionalíssima, devendo sempre observar as razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, previstas no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, mas não definiu conceituação desses termos para fins de modulação de efeitos.

O fato de serem conceitos indeterminados para fins de modulação acaba possibilitando que as partes apresentem uma infinidade de argumentos, que nem sempre serão razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, sendo apresentados como último suspiro para se obter a modulação de efeitos, revertendo, assim, parte de decisão desfavorável. Essa indefinição abre espaço para argumentos subjetivos e discricionários, que não podem ser confundidos com argumentos consequencialistas, conforme defendemos acima.

Por exemplo, no RE 574.706, ao votar sobre a modulação de efeitos, o Ministro Kassio Nunes Marques afirmou que para solucionar a questão da modulação seria necessário analisar as condições indicadas pela norma jurídica, isto é, a preservação da segurança jurídica e do interesse social, por esse motivo, não se poderia limitar sua aplicação a eventual impacto orçamentário, mas apenas quando configurada situação que venha a desestabilizar a própria estrutura estatal. Na tentativa de compreender a posição do Ministro, partimos da premissa que, para ele, o argumento do impacto orçamentário não se encaixaria nem no campo da segurança jurídica e nem no campo do excepcional interesse social, logo, não poderia ser utilizado. No entanto, de forma excepcional, poderia ser aplicado somente em “situação extrema”, termo que também não foi definido pelo Ministro. À primeira vista, para o Ministro, o RE 574.706 se apresentaria à Corte em um quadro excepcional e que em seu conjunto poria em risco a própria estruturação do Estado e do equilíbrio orçamentário estatal. Nesse cenário, o Ministro colocou de um lado os direitos do contribuinte em reaver um tributo declarado inconstitucional, e de outro, a natureza de tal tributo, considerando, principalmente, a destinação de tais valores para ao orçamento. Ao final, concluiu que não se poderia extrair apenas do risco orçamentário, a excepcionalidade necessária para justificar a modulação. Então, o Ministro admitiu o uso do argumento do impacto orçamentário por se tratar de um caso excepcional, porém o Ministro afastou o argumento por entender que não seria excepcional a ponto de justificar a modulação.

Observamos assim a dificuldade de compressão acerca das razões de segurança jurídica e excepcional interesse social. Além disso, as decisões proferidas em sede de repercussão geral são dotadas de efeitos *erga omnes*, isto é, são aplicadas a todos os casos similares no país, mais um motivo acerca da importância da adequada definição dos termos.

Além do artigo 27, da Lei nº 9.868/1999, o artigo 927, §3º, do nCPC, também apresentou mais uma situação para a aplicação da modulação, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos.

Nesse caso, para a Ministra Cármen Lúcia, a alteração jurisprudencial como argumento para se aplicar a modulação teria a preservação da segurança jurídica como princípio norteador, pois ao utilizá-lo a Corte estaria evitando uma situação de insegurança. Novamente podemos citar o RE 574.706, no qual, por maioria, a Corte seguiu o entendimento da Ministra Cármen, relatora, para aplicar a modulação com base nesse argumento. Não há dúvida quanto ao conceito de alteração de jurisprudência, nesse caso, é muito mais simples visualizar um caso em que há alteração de jurisprudência e quando não, sendo aplicável a modulação ou não.

Em relação aos RREE 559.937 (embargos julgados em 17/09/2014) e 595.838 (embargos julgados em 28/11/2014), a Corte, por unanimidade, acompanhou o voto do Ministro relator Dias Toffoli ao rejeitar os embargos fazendários que se utilizaram do argumento consequencialista do impacto ao orçamento público por entender que a Fazenda Nacional não conseguiu comprovar esse impacto.

Em ambos os casos observamos que houve uma tentativa da PGFN de comprovar os números apresentados, por meio de notas expedidas pela própria Receita Federal, no entanto, a Corte entendeu que essas notas, bem como os dados apresentados, não seriam suficientes para comprovar o argumento. Podemos extrair daí duas questões, a primeira e mais evidente, a comprovação do argumento, já a segunda se apresenta como consequência da primeira, e não é tão evidente, a Corte não definiu nenhum parâmetro acerca de como pode se dar essa comprovação, por exclusão, entendemos que as notas da Receita não são consideradas pelo STF como meio hábil para se comprovar o impacto ao orçamento público.

Ao não utilizar o impacto ao orçamento público como justificativa para aplicar a modulação de efeitos no RE 574.706, podemos dizer que a decisão manteve a coerência em relação aos casos analisados no segundo capítulo, pois nestes casos a própria Suprema Corte posicionou-se no sentido de que o argumento orçamentário deve ser municiado de provas concretas, sendo que meras demonstrações de valores elevados não seriam suficientes para demonstrar eventual rombo aos cofres públicos.

Dessa forma, caso utilizasse o argumento do impacto ao orçamento público como fundamento principal para a modulação no RE 574.706, a Corte estaria abrindo um perigoso precedente, pois permitiria a utilização do argumento sem a devida comprovação, o que acabaria por retirar a excepcionalidade do instituto da modulação. Assim, sempre que houvesse decisão de mérito envolvendo matéria tributária, a solução processual para reverter o cenário seria a modulação de efeitos – seja para o lado do contribuinte seja para o lado do Fisco.

Outro ponto relevante é que o argumento do impacto orçamentário tem viés consequencialista – particularmente entendemos pela possibilidade do uso de argumentos consequencialistas para fundamentar decisões judiciais, haja vista que a consideração das consequências seria elemento essencial ao se aplicar decisões a situações concretas. Esse entendimento não é unânime na Corte, podemos citar o entendimento da Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 603.624 que afirmou expressamente que o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial, pois a adoção da medida deveria estar legitimada pela deontologia extraída da própria Constituição. Para a Ministra, deve-se atribuir efeitos prospectivos quando verificadas as condições que a lei exige, resultando, de um lado, do dever inerente à jurisdição de assegurar a melhor harmonização possível entre critério do Direito, e de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Contudo, no julgamento do RE 574.706, a Ministra Rosa atenuou o posicionamento adotado no RE 603.624 quanto à aplicação de argumentos consequencialistas, e admitiu que o impacto orçamentário é relevante para o Direito, mas ressaltou que essa relevância não poderia ser traduzida em interesse jurídico imediato. Dito de outro modo, para a Ministra, o consequencialismo não poderia servir de fundamento principal nas decisões judiciais, sob pena de o estado de direito ser subvertido pelo estado de fato – o qual em muitas oportunidades é informado por interesses parciais. O Ministro Edson Fachin também entendeu que o argumento do impacto ao orçamento público “não se trata de argumento genuinamente jurídico”, conforme afirmou no julgamento do RE 574.706.

Apesar do entendimento da Corte não ser unânime quanto à aplicação de argumentos consequencialistas, quanto a esse ponto, é preciso esclarecer que na ocasião do julgamento do RE 574.706, a Corte, por maioria, não afastou o argumento do impacto ao orçamento público por ser consequencialista.

Portanto, após todas as considerações feitas ao longo de todos os capítulos, agora, temos a capacidade de responder aos questionamentos propostos inicialmente: (i) o Supremo Tribunal Federal admite o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público ao se requerer a modulação de efeitos?; e (ii) em caso positivo, a Corte estabelece algum parâmetro para a sua aplicação?

Com base nos casos analisados no segundo capítulo e nas exposições feitas ao longo de todo o trabalho, constatamos que a matéria não é pacífica, mas que a Corte, nos casos

analisados, admitiu o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público utilizado pela Fazenda Nacional ao pleitear a modulação de efeitos. Admitido o argumento, o STF pondera se o foi devidamente comprovado, no entanto, a Corte ainda não definiu parâmetros para estabelecer quais seriam os documentos capazes de comprovar o impacto.

CONCLUSÃO

No Brasil adotou-se a teoria da nulidade, segundo a qual a decisão que declarar a inconstitucionalidade de uma norma terá efeito *ex tunc*, devendo ser considerada nula desde a publicação da lei que a criou, conseqüentemente, retroagindo para tornar nulos todos os atos pretéritos, previsão contida expressamente na Lei nº 9.868/1999. Entretanto, em alguns casos, a anulação de uma lei ou ato desde a sua origem, sem qualquer ajuste temporal, pode gerar graves conseqüências.

Dessa forma, a modulação de efeitos se apresenta como exceção, cujo intuito é minimizar e até mesmo eliminar conseqüências gravosas, ao possibilitar que a Suprema Corte confira efeito prospectivo à decisão que declarar a inconstitucionalidade de determinada lei, mitigando, assim, a teoria da nulidade. No entanto, só pode ser aplicada por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, por maioria de dois terços de seus membros da Suprema Corte, conforme previsto no artigo 27 da mencionada lei.

No contexto da modulação de efeitos, os termos “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” são conceitos jurídicos amplos. Em razão dessa amplitude, o aplicador do Direito ao interpretá-los tem certa “margem de valoração”²⁴², isto é, quando as partes requerem a aplicação da modulação de efeitos podem apresentar os mais variados argumentos, na tentativa de adequá-los às razões de segurança jurídica e excepcional interesse social.

Os casos tributários ganham destaque quando se trata de modulação de efeitos, pois os recursos que possibilitam ao Estado garantir a prestação de serviços públicos essenciais à sociedade provém da arrecadação fiscal. Dessa forma, quando declarada a inconstitucionalidade de determinado tributo, de um lado, o União não poderá mais cobrá-lo, e, por outro lado, o contribuinte poderá reaver o valor indevidamente pago nos últimos anos, em ambos casos poderá haver perda na arrecadação.

Em decorrência das possíveis perdas em ações judiciais tributárias, a União deve ter uma “reserva de contingência”, definida com base na receita corrente líquida do ente, destinada ao “atendimento de passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos”. O objetivo da reserva de contingência é assegurar ao ente estatal a existência de

²⁴² ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e Regras de Argumentação para a Interpretação conforme a Constituição do art. 27, da Lei nº 9.868/99.** Porto Alegre; Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 78.

receitas mesmo para fazer frente à eventual realização dos riscos fiscais. Por esse motivo, que na Lei de Diretrizes Orçamentárias consta anexo específico que trata dos “riscos fiscais”, anualmente atualizado, cuja finalidade é avaliar os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, bem como informar as providências a serem tomadas, caso tais previsões se concretizem.

O anexo dos riscos fiscais mapeia os principais eventos que podem afetar as metas e objetivos fiscais do Governo, entre esses eventos, estão os julgamentos de demandas tributárias, de responsabilidade da PGFN, perante o Supremo Tribunal Federal. Fica a cargo da AGU²⁴³ fornecer as estimativas de cálculo acerca dos eventuais impactos orçamentários que essas demandas judiciais podem causar sendo fontes para essa informação, os valores pedidos pelas partes, as estimativas dos órgãos públicos federais envolvidos nas causas ou grupos de causas semelhantes e as estimativas da área técnica responsável pelos cálculos na AGU.

A partir daí, analisamos os anexos dos riscos fiscais das LDOs de 2010 a 2020 (Anexo I), especificamente, quanto às “demandas judiciais de natureza tributária da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”, no âmbito do STF, cujo potencial de perda pode impactar no orçamento público, conforme indicação da AGU.

Nos 10 anos analisados, concluímos que as LDOs indicaram 33²⁴⁴ processos tributários em trâmite no STF, com risco de impacto orçamentário, sendo que, até o final de 2020, apenas 12²⁴⁵ processos tiveram o julgamento de mérito concluído pela Suprema Corte, e, entre eles, em apenas 5²⁴⁶ se discutiu a modulação de efeitos em matéria tributária. Entretanto, em 1²⁴⁷ desses 5 casos, não se discutiu o argumento do impacto ao orçamento público, por isso, tal processo não foi objeto de estudo. Restando apenas a análise dos RREE 559.937, 595.838, 603.624 e 574.706 (vide planilha da fl. 49).

Da análise desses quatro casos, a primeira constatação que observamos é que a Corte, em 2014, nos julgamentos do RE 559.937 (embargos julgados em 17/09/2014) e do RE

²⁴³ A partir da publicação da Portaria AGU nº 40/2015.

²⁴⁴ RE 561.485; RE 574.706; RE 564.413; RE 582.525; RE 400.479; RE 559.937; RE 611.586; RE 607.642; RE 570.122; RE 595.838; RE 609.096; RE 672.215; RE 705.423; RE 599.309; RE 592.891; RE 599.658; RE 946.648; RE 605.506; RE 928.943; RE 592.616; RE 796.939; RE 565.089; RE 576.967; RE 603.624; RE 816.830; RE 700.922; RE 761.263; RE 1.043.313; RE 598.468; RE 566.622; RE 855.091; RE 596.701; e RE 878.313.

²⁴⁵ RE 561.485; RE 564.413; RE 582.525; RE 559.937; RE 611.586; RE 595.838; RE 705.423; RE 599.309; RE 656.089; RE 576.967; RE 566.622 e RE 574.706.

²⁴⁶ RE 559.937, RE 595.838, RE 566.622, RE 603.624 e RE 574.706.

²⁴⁷ RE 566.622 (Tema 32/RG): Imunidade das Entidades Benéficas de Assistência Social para Contribuição Previdenciária Patronal. No RE 566.622 a PGFN pleiteou a modulação de efeitos com base no argumento de alteração na jurisprudência, com fundamento no artigo 927, §3º, do nCPC.

595.838 (embargos julgados em 28/11/2014), deixou claro que a modulação é medida excepcionalíssima, devendo sempre observar as razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, previstas no artigo 27, da Lei nº 9.868/1999. No entanto, não definiu os conceitos desses termos para fins de modulação de efeitos, o que acaba possibilitando que as partes apresentem uma infinidade de argumentos, abrindo espaço para argumentos subjetivos – que não podem ser confundidos com argumentos consequentialistas.

Além disso, em ambos os casos, a Corte, por unanimidade, acompanhou o voto do relator, Ministro Dias Toffoli, que rejeitou os embargos de declaração da Fazenda Nacional, nos quais se pleiteou a modulação de efeitos que tinham por propósito restringir a eficácia normativa a partir da data do julgamento pela Suprema Corte ou da publicação do acórdão de julgamento dos embargos. Os embargos fazendários tinham por fundamento razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, utilizando-se do impacto ao orçamento público.

Para os Ministros, a Fazenda Nacional não conseguiu comprovar o impacto, mesmo apresentando notas expedidas pela Receita Federal do Brasil. Podemos extrair daí duas questões, a primeira e mais evidente, a comprovação do argumento do impacto orçamentário. Já a segunda se apresenta como consequência da primeira, e não é tão evidente, visto que a Corte não definiu parâmetros acerca do que pode ser tido como suficiente para comprovação do argumento – por exclusão, as notas da RFB, tal qual apresentadas, não foram consideradas como meio hábil para se comprovar o impacto ao orçamento público.

Outro ponto relevante é o viés consequentialista do argumento do impacto orçamentário. Particularmente, entendemos pela possibilidade do uso de argumentos consequentialistas para fundamentar decisões judiciais. Quanto a esse ponto, da análise do RE 603.624, julgado em 2020, percebemos que a Corte não tem uma posição unânime no tocante à aceitação do argumento consequentialista do impacto ao orçamento público. Citamos o entendimento da Ministra Rosa Weber que afirmou categoricamente que o argumento consequentialista não constitui fundamento válido para a modulação dos efeitos da decisão judicial, pois, nos seus termos, “a adoção da medida deveria estar legitimada pela deontologia extraída da própria Constituição”. Para a Ministra, deve-se atribuir efeitos prospectivos quando verificadas as condições que a lei exige, resultando, de um lado, do dever inerente à jurisdição de assegurar a melhor harmonização possível entre critério do Direto, e de outro, os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima, da boa-fé objetiva, da proporcionalidade e da razoabilidade.

No julgamento do RE 574.706, ocorrido em 2021, o Ministro Edson Fachin de forma categórica afirmou que o argumento do impacto ao orçamento público “não se trata de argumento genuinamente jurídico”. Na visão do Ministro, o rombo ao orçamento estimado em 250 bilhões não é um valor preciso, já que não estão bem determinadas as explicações a respeito de sua origem – o Ministro ressaltou que a própria União admitiu ser extremamente difícil estimar tais dados com precisão. O Ministro Fachin ponderou, no entanto, que pode haver, e, no caso concreto, havia interesse orçamentário, mas o interesse orçamentário, para o Ministro, não é sinônimo de interesse público, por isso, a perda da arrecadação não seria argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais, que agridem direitos fundamentais do contribuinte, sejam mantidos.

Ainda no julgamento do RE 574.706, a Ministra Rosa seguiu o entendimento do Ministro Fachin, para afastar a modulação, mas atenuou o posicionamento adotado no RE 603.624, dessa vez, admitindo que o argumento do impacto orçamentário é relevante para o Direito, mas ressaltou que essa relevância não poderia ser traduzida em interesse jurídico imediato. Do entendimento da Ministra, podemos perceber que argumentos consequencialistas podem ser usados nas decisões judiciais, mas não podem ser seu fundamento principal – por isso, a importância da adequada argumentação jurídica para equilibrar fatos, normas e consequências. Somente assim, as consequências poderiam ser tidas como argumentos válidos à boa aplicação do Direito.

Esclarecemos que na ocasião do julgamento do RE 574.706, a Corte, por maioria, aplicou a modulação de efeitos, principalmente, em razão da alteração de jurisprudência, conforme previsão contida no artigo 927, §3º do nCPC. Nesse caso, apesar de o argumento do impacto orçamentário não ter sido o argumento principal para aplicar a modulação, a Corte o analisou, sendo que alguns Ministros o afastaram, como vimos acima, e outros Ministros o admitiram, mas, ressaltamos que a Corte não afastou o argumento do impacto ao orçamento público por ser consequencialista.

Ao não utilizar o impacto ao orçamento público como justificativa para aplicar a modulação de efeitos no RE 574.706, percebemos que a Corte manteve a coerência em relação aos demais casos analisados, nos quais o próprio STF se posicionou no sentido de que o argumento orçamentário deve ser municiado de provas concretas, sendo que meras demonstrações de valores elevados não seriam suficientes para demonstrar eventual rombo aos cofres públicos. Por essa razão, se utilizasse o argumento do impacto ao orçamento público como fundamento principal para aplicar a modulação no RE 574.706, a Corte estaria abrindo

um perigoso precedente, pois permitiria a utilização do argumento sem a devida comprovação, o que acabaria por retirar a excepcionalidade do instituto da modulação. Assim, sempre que houvesse decisão de mérito envolvendo matéria tributária, a solução processual para reverter o cenário seria a modulação de efeitos.

Agora, analisamos os questionamentos propostos inicialmente: (i) se o Supremo Tribunal Federal admite o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público ao se requerer a modulação de efeitos?; (ii) e, em caso positivo, se a Corte estabelece parâmetros para a sua aplicação.

A partir do recorte utilizado como parâmetro desta pesquisa, tendo por análise os votos proferidos nos RREE 559.937, 595.838, 603.624 e 574.706, e nas exposições feitas ao longo de todo o trabalho, concluímos que o tema não é pacífico, mas que a Corte, em geral, admite o argumento consequencialista do impacto ao orçamento público em matéria tributária, mas o problema não está propriamente na aceitação do argumento consequencialista, mas sim em como ele vem sendo apresentado.

Nos referidos casos, a Fazenda não demonstrou de forma concreta como as decisões que declararam a inconstitucionalidade de determinado tributo impactariam no orçamento público. Valeu-se do argumento consequencialista utilizando-se apenas de estimativas de valores exorbitantes. A Corte ponderou que o argumento deve ser comprovado, mas ao mesmo tempo não esclareceu quais documentos seriam necessários para tanto.

Podemos considerar dois obstáculos na utilização do argumento do impacto ao orçamento público, primeiro, deve-se adequá-lo às razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, o que já é uma tarefa difícil dada a amplitude e subjetividade que envolve os termos. Além disso, o argumento deve vir acompanhado da adequada comprovação do impacto orçamentário, haja vista que a Suprema Corte não admite (e nem deve admitir) meras alegações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Teoria da Argumentação Jurídica**. A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

AMORIM, Letícia Balsamão. A Distinção entre Regras e Princípios segundo Robert Alexy: Esboço e Críticas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 165, p. 124-134, jan./mar. 2005. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/273>. Acesso em: 12 jun. 2021.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: o Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica**. Tradução de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 1. ed. São Paulo: Landy, 2000.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **A Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS**. Contribuições e Imposto sobre a Renda: Estudos e Pareceres. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 25-65, 2003. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista23/revista23_25.pdf. Acesso em: 19 mai. 2021.

_____. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BROSSARD, Paulo. O Senado e as Leis Inconstitucionais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 13, n. 50, p. 55-64, abr./jun. 1976. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/181304>. Acesso em: 17 jun. 2020.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CALIENDO, Paulo. Estudo das Normas Tributárias. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Ceará, v. 35.1, p. 275-290, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1784>. Acesso em: 22 mai. 2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Súmula da Jurisprudência Dominante, Superação e Modulação de Efeitos no novo Código de Processo Civil. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 42, n. 264, p. 281-320, fev./2017. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/113362>. Acesso em: 29 mai. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CONTI, José Maurício. O Supremo Tribunal Federal e o Controle de Constitucionalidade em Matéria Orçamentária. *In*: GOMES, Marco Lívio; ABRAHAM, Marcus; TORES, Heleno Taveira (Coords.). **Direito Financeiro na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 219-238.

COUTO E SILVA, Almiro Régis do. O Princípio da Segurança Jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública anular seus próprios atos administrativos: O Prazo Decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista do Direito Público**, Belo Horizonte, a. 2, n. 6, p. 7-59, jul./set. 2004. Disponível em: <https://juslaboris.tst.jus.br/handle/20.500.12178/166210?show=full>. Acesso em: 12 jun. 2021.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de Constitucionalidade de Normas Orçamentárias: o Uso de Argumentos Consequencialistas nas Decisões do Supremo Tribunal Federal**. 240 p. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/publico/BASILE_GEORGES_CAMPOS_CHRISTOPOULOS_TESE.pdf. Acesso em: 22 abr. 2020.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FERREIRA, Carlos Wagner Dias. Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Controle Difuso. **Revista ESMAFE**, Recife, n. 12, p. 155-178, mar./2007. Disponível em: <https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/article/view/114>. Acesso em: 12 jun. 2021.

FILHO, Anizio Pires Gavião. **Colisão de Direitos Fundamentais, Argumentação e Ponderação**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **Direito Posto e Direito Pressuposto**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIM, Richard Pae. BARREIRO, Camila da Silva. Supremo Tribunal Federal e a Modulação dos Efeitos de suas Decisões. *In*: FUX, Luiz; BODART, Bruno; MELLO, Fernando Pessoa da Silveira (Coords.). **A Constituição da República segundo Ministros, Juizes Auxiliares e Assessores do STF**. Salvador: Editora JusPodivm, 2018. p. 251-280.

LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo Judicial na Modulação de Efeitos das Decisões Declaratórias de Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário**. Brasília: Direito e Mundo Digital, v. 7, n. 3, p. 819-843, dez./2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning**. Law, State and Practical Reasoning Series. Oxford University Press: Oxford, 2009.

MENDES, Gilmar. A Declaração de Inconstitucionalidade sem a Pronúncia de Nulidade da Lei na Jurisprudência da Corte Constitucional Alemã. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 30, n. 118, p. 61-84, abr./jun. 1993. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176092>. Acesso em: 04 jun. 2021.

_____. A Nulidade da Lei Inconstitucional e seus Efeitos: considerações sobre a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no RE 122.202. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 35, p. 283-297, 1995. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1486>. Acesso em: 24 mar. 2020.

_____. Evolução do Direito Constitucional Brasileiro e o Controle de Constitucionalidade da Lei. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 126, p. 87-102, abr./jun. 1995. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176316>. Acesso em: 29 mai. 2021.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. O Controle Concentrado de Constitucionalidade na Constituição de 1988: Breve Evolução Histórica. **Espaço Jurídico**, Joaçaba, v. 11, n. 2, p. 506-521, jul./dez. 2010. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/235125324.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2021.

_____. **Estado de Direito e Jurisdição Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Controle Abstrato de Constitucionalidade: ADI, ADC e ADO: Comentários à Lei 9868/99**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade do STF em Controle Incidental. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba, v. 11, n. 20, p. 179-201, jan./jul. 2019. Disponível em: <http://br44.teste.website/~abdco790/index.php/revista/article/view/207>. Acesso em: 24 mai. 2021.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1983.

MOLINARI, Flávio Miranda. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária pelo STF**. 1. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NETO, Celso de Barros Correia. MEIRA; Liziane Angelotti. Métodos de Interpretação e Direito Tributário. **Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC**, Ceará, v. 33.2, p. 53-82, jul./dez. 2013. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/988>. Acesso em: 29 mai. 2021.

NEVES, Mariana Barboza Baeta. A Modulação de Efeitos e Sua Aplicação em Matéria Tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 7, n. 42, p. 46-66, jan./fev. 2014. Acesso indisponível.

OLIVEIRA, Denise Helena Schild. A Teoria da Argumentação Jurídica Aplicada a um Caso Concreto: uma Análise da Teoria de Manuel Atienza. **Revista Justiça do Direito**, Rio Grande de Sul, v. 27, n. 1, p. 132-147, jan./jun. 2013. Disponível em: <http://seer.upf.br/index.php/rjd/article/view/4561>. Acesso em: 13 mai. 2021.

PALU, Oswaldo Luiz. **Controle de Constitucionalidade**. 2. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Consequencialismo Decisório e a sua Relevância para o Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 38, p. 158-183, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/12/Roberto-Codorniz-Leite-Pereira.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2021.

PERES, Luís Fernando Belém. **Fundamentos Dogmáticos para a Modulação dos Efeitos Temporais das Declarações de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. 205 p. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2010. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-8MRF4A/1/disserta_ofinal.pdf. Acesso em: 18 jun. 2020.

PEREZ, Carlos Alberto Navarro. **Declaração de Inconstitucionalidade - A Modulação dos Efeitos Temporais - Teoria Constitucional e Aplicação**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses. 2011.

_____; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; MATTHIESEN, Maria Raphaela Dadona. ICMS na base do PIS/COFINS e a Modulação de Efeitos da Decisão do STF: o Risco Fiscal e a Reconstrução de um Argumento. São Paulo, **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 9/2017, p. 17-48, nov./dez. 2017. Disponível em: <https://sumarios.org/artigo/icms-na-base-do-piscofins-e-modula%C3%A7%C3%A3o-de-efeitos-da-decis%C3%A3o-do-stf-o-risco-fiscal-e>. Acesso em: 24 mar. 2020.

RAMOS, Eival da Silva. **Controle de Constitucionalidade no Brasil: Perspectivas de Evolução**. 1. ed. São Paulo, Saraiva: 2010.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva. 2001.

REIS, Jorge Renato dos; ZIEMANN, Aneline dos Santos. A Teoria da Argumentação Jurídica de Robert Alexy e a sua Aplicação Prática: Constitucionalização do Direito e Ponderação. (coord.) Rubens Beçak, Alexandre Walmott Borges, Ana Maria D'Ávila Lopes. Florianópolis: **CONPEDI**, 2014.

SILVA, Denise Magalhães da. **A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária**. 1. ed. São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O Impacto do Argumento Financeiro na Modulação de Efeitos do Supremo Tribunal Federal**. 144 p. 2019. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2019. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/28309>. Acesso em: 09 ago. 2020.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodologia da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VELANO, Emília Maria. **Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out./2008. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/3313>. Acesso em: 17 mar. 2021.

ZAVASKI, Teori Albino. **Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

WILLEMANN, Ana Beatriz Fernandes. **Segurança Jurídica, Excepcional Interesse Social e as Garantias asseguradas ao Contribuinte**: a Modulação Temporal dos Efeitos das Decisões proferidas pelos Tribunais Superiores em Matéria Tributária. 88 p. 2016. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade de Brasília. Brasília, 2017. Disponível em: <https://bdm.unb.br/handle/10483/15881>. Acesso em: 18 jun. 2021.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 93.356, Relator Ministro Leitão de Abreu, Segunda Turma, julgado em 24/03/1981, DJe 04/05/1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2. Relator Ministro Paulo Brossard, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/1992, DJe 21/11/1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Suspensão da Segurança nº 1.853. Relator Ministro Carlos Velloso, Decisão Monocrática, julgado em 28/09/2000, DJe 04/10/2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 483. Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 22/08/2001, DJe 05/10/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.498. Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2003, DJe 05/12/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 197.917. Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2002, DJe 07/05/2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 631.533. Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, Decisão Monocrática, julgado em 20/09/2005, DJe 14/10/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.270. Relator Ministro Celso de Mello. Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2000, DJe 06/10/2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.728. Relator Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2006, DJe 05/10/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº 557.237. Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 18/09/2007, DJe 26/10/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 370.682. Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe 19/12/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 353.657. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe 06/03/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 556.664. Relator Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, DJe 14/11/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626. Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2008, DJe 05/12/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.791. Relator Ministro Gilmar Mendes. Tribunal Pleno, julgado em 22/04/2009, DJe 04/09/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.601. Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2010, DJe 15/12/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 500.171. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 16/03/2011, DJe 03/06/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.797. Relator Ministro Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 16/05/2012, DJe 28/02/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 586.453. Relatora Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20/02/2013, DJe 06/06/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669. Relator Ministro Nelson Jobim. Relator para Acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 05/02/2014, DJe 06/08/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937. Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 14/10/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240.785. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe 16/12/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.066. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2017, DJe 07/03/2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.406. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, DJe 01/02/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.470. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 29/11/2017, DJe 01/02/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.624. Relatora Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 23/09/2020, DJe 13/01/2021.

ANEXO I - Tabela de casos dos “Anexos Fiscais” das LDOs de 2010 a 2020

Período	Processo	Matéria	Estimativa de Impacto no Orçamento Público
2008 Lei nº 11.514/07	RE 240.785	ICMS na base de cálculo da COFINS	R\$ 12 bilhões por ano
	RREE 357.950	Ampliação da base de cálculo da COFINS, por meio da Lei nº 9.718/1998 para abarcar todas as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas	R\$ 26,8 milhões no período de 1999 a 2002, em preços de 2005
	390.840		
	358.273		
346.084			
2009 Lei nº 11.768/08	RREE 561.485	Crédito Prêmio de IPI	R\$ 20 bilhões por ano
	577.348		
	577.302		
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 12 bilhões por ano
2010 Lei nº 12.017/09	RREE 561.485	Crédito Prêmio de IPI	R\$ 20 bilhões por ano
	577.348		
	577.302		
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 12 bilhões por ano
	RE 564.413	CSLL sobre receitas de exportação	R\$ 15 bilhões no último quinquênio
	RE 582.525	CSLL na base de cálculo do IRPJ	R\$ 40 bilhões no último quinquênio
2011 Lei nº 12.308/10	RE 400.479	COFINS incidente sobre receitas financeiras de Instituições Financeiras	R\$ 40 bilhões para o período de 1999 a 2008
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 89,44 bilhões no período de 2003 a 2008
	RE 564.413	CSLL sobre receitas de exportação	R\$ 15 bilhões no último quinquênio
	RE 582.525	CSLL na base de cálculo do IRPJ	R\$ 40 bilhões no período de 1996 a 2008
2012 Lei nº 12.465/11	RE 400.479	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	Valores não indicados
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	
	RE 564.413	CSLL sobre receitas de exportação	
	RE 582.525	CSLL na base de cálculo do IRPJ	
2013 Lei nº 12.708/12	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	R\$ 17 bilhões, apurado em 2012
	RE 582.525	CSLL na base de cálculo do IRPJ	R\$ 14,8 bilhões por ano
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 89,4 bilhões, no período de 2003 a 2008
	RE 559.937	ICMS Importação	R\$ 33,8 bilhões, no período de 2006 a 2010
	RE 611.586	IRPJ de empresas controladas e coligadas no exterior	R\$ 36,6 bilhões até final de 2010
	RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	R\$ 15,1 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011

	RE 570.122	COFINS não cumulativo	R\$ 60,4 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011
	RE 595.838	Contribuição Previdenciária de Cooperativas	R\$ 3,8 bilhões, no período de 2002 a 2011
2014 Lei nº 12.919/13	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	R\$ 17 bilhões, apurado em 2012
	RE 582.525	CSLL na base de cálculo do IRPJ	R\$ 14,82 bilhões por ano
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008
	RE 559.937	ICMS Importação	R\$ 33,8 bilhões, no período de 2006 a 2010
	RE 611.586	IRPJ de empresas controladas e coligadas no exterior	R\$ 36,6 bilhões até final de 2010
	RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	R\$ 15,1 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011
	RE 570.122	COFINS não cumulativo	R\$ 60,4 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011
	RE 595.838	Contribuição Previdenciária de Cooperativas	R\$ 3,8 bilhões, no período de 2002 a 2011
2015 Lei nº 13.080/15	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	R\$ 17 bilhões, apurado em 2012
	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008
	RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	R\$ 15,1 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011
	RE 570.122	COFINS não cumulativo	R\$ 60,4 bilhões, de janeiro/2003 a maio/2011
	RE 595.838	Contribuição Previdenciária de Cooperativas	R\$ 3,8 bilhões, no período de 2002 a 2011
	RE 672.215	PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos	R\$ R\$ 11,58 bilhões (PIS) R\$ 53,35 bilhões (COFINS) R\$ 1,95 bilhão (CSLL)
	RE 705.423	Desoneração IR e IPI	R\$ 118 bilhões, no período de 2010 a 2014
	RE 599.309	Adicionais de alíquota sobre a folha de salários e da COFINS de Instituições Financeiras	R\$ 8,95 bilhões, nos últimos 5 anos
	RREE 592.891 596.614	IPI Zona Franca de Manaus	R\$ 35,22 bilhões, nos últimos 5 anos
	RE 599.658	PIS sobre Locação de Bens Imóveis	R\$ 3,42 bilhões, nos últimos 5 anos
2016 Lei nº 13.242/15	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 250,3 bilhões
2017 Lei nº 13.408/16	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	R\$ 250,3 bilhões

2018 Lei nº 13.473/17	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	Impacto estimado de R\$ 89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Este valor foi atualizado pela Nota Cetad/Coest nº 146/2014, utilizando a SELIC como indexador e chegou-se ao seguinte valor - 2003 a 2008: R\$ 133.620,37 milhões, ao qual adicionou-se o período de 2009 a 2014, no valor de R\$ 116.673,68 milhões, totalizando um valor de devolução aos contribuintes, em caso de derrota da União, de R\$ 250.294,05 milhões e uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões. Para o ano de 2016 foi fornecido um novo cálculo pela Receita Federal do Brasil, em 02.06.2016, no valor de R\$ 19.787 milhões e para o período de 2002 a 2016 um valor de R\$ 101.721 milhões (cálculos referente a 2016 e ao período de 2012 a 2016, que não constavam da Nota PGFN/CASTF/CASTJ nº01/2016)
	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	Cálculo para 1 ano (2016): R\$ 26,9 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 135,69 bilhões (2012 a 2016)
	RE 946.648	IPI Importação	Cálculo para 1 ano (2016): R\$ 13 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 67 bilhões
	RE 605.506	IPI na base de cálculo do PIS/COFINS no regime de substituição tributária	Cálculo para 5 anos (2016): R\$ 8.094,07 milhões
	RE 928.943	CIDE sobre Remessas ao Exterior	Cálculo para 2016: R\$ 3,3 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 14,6 bilhões
	RE 592.616	ISS na base de cálculo de PIS/COFINS	R\$ 3.928,07 milhões, para 2014 e R\$ 4.265,96 milhões para 2015
	RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	Para as prestadoras de serviço em 2014 o valor é de R\$ 21.720 milhões e para 05 anos é de R\$ 56.007 milhões. Para as demais empresas, em 2014 é de R\$ 38.450 milhões e para 05 anos é de R\$ 90.239 milhões
	RE 796.939	Multa por indeferimento administrativo de pedidos de ressarcimento, compensação e restituição	Multas lançadas após 2010 o impacto é de R\$ 3.700 milhões

	RE 599.658	PIS sobre Locação de Bens Imóveis	Para 2014: R\$ 798 milhões e entre 2010 e 2014: R\$ 3.425 milhões
	RE 599.309	Adicionais de alíquota sobre a folha de salários e da COFINS de Instituições Financeiras	Para 2014: R\$ 4.893 milhões e entre 2010 e 2014: R\$ 22.414 milhões
	RE 672.215	PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos	Para a CSLL em 2014 o valor é de R\$ 220 milhões (2014) e para 5 anos é de R\$ 1.050 milhão. Para o PIS/COFINS consideradas as cooperativas financeiras em 2014 o valor é de R\$ 1.259 milhões e para 05 anos é de R\$ 6.740; para todas as cooperativas em 2014 o valor é de R\$ 13.577 milhões e para 05 anos é de R\$ 64.927 milhões
2019 Lei nº 13.707/18	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	Impacto estimado de R\$89,44 bilhões, no período de 2003 a 2008. Este valor foi atualizado pela Nota Cetad/Coest nº 146, de 7 de outubro de 2014, utilizando a SELIC como indexador e chegou-se ao seguinte valor: 2003 a 2008: R\$ 133,6 bilhões, totalizando um valor de devolução aos contribuintes em caso de derrota da União de R\$ 250,3 bilhões e uma perda de arrecadação projetada para 2015 de R\$ 27,12 bilhões. Para o ano de 2016 foi fornecido um novo cálculo pela Receita Federal do Brasil, em 02.06.2016, no valor de R\$ 19,7 bilhões e para o período de 2012 a 2016 um valor de R\$ 101,7 bilhões
	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	Cálculo para 1 ano (2016): R\$ 26,9 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 135,69 bilhões (2012 a 2016)
	RE 946.648	IPI Importação	Cálculo para 1 ano (2016): R\$ 13 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 67 bilhões
	RE 605.506	IPI na base de cálculo do PIS/COFINS no regime de substituição tributária	Cálculo para 5 anos (2016): R\$ 8 bilhões
	RE 928.943	CIDE sobre Remessas ao Exterior	Cálculo para 2016: R\$ 3,3 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 14,6 bilhões
	RE 592.616	ISS na base de cálculo de PIS/COFINS	R\$ 3,9 bilhões, para 2014 e R\$ 4,2 bilhões para 2015
	RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	Para as prestadoras de serviço em 2014 o valor é de R\$ 21,7 bilhões e para 05 anos é de R\$ 56 bilhões. Para as demais empresas, em 2014 é de R\$

			38,4 bilhões e para 05 anos é de R\$ 90,2 bilhões
	RE 796.939	Multa por indeferimento administrativo de pedidos de ressarcimento, compensação e restituição	R\$ 3,7 bilhões
	RE 599.658	PIS sobre Locação de Bens Imóveis	Para 2014: R\$ 798 milhões e entre 2010 e 2014: R\$ 3,4 bilhões
	RE 656.089	Majoração de alíquota da COFINS para instituições financeiras	Para 2014 o valor é de R\$ 4,8 bilhões e para 2010 a 2014 é de R\$ 22,4 bilhões
	RE 672.215	PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos	Para CSLL em 2014 o valor é de R\$ 220 milhões (2014) e para 5 anos é de R\$ 1 bilhão. Para o PIS/COFINS consideradas as cooperativas financeiras em 2014 o valor é de R\$ 1,2 bilhões e para 05 anos é de R\$ 6,7 bilhões; para todas as cooperativas em 2014 o valor é de R\$ 13,5 bilhões e para 05 anos é de R\$ 64,9 bilhões
	RE 576.967	Contribuição Previdenciária sobre o Salário Maternidade	Para 2014: R\$ 890 milhões e entre 2010 e 2014: R\$ 4,1 bilhões
	RE 603.624	Contribuições para o SEBRAE, APEX, ABDI e INCRA	Entre 2012 e 2016, para SEBRAE, APEX e ABDI: R\$ 18,8 bilhões; para o INCRA: R\$ 7,4 bilhões
	RE 816.830	Contribuição ao SENAR	Para 2015: R\$ 584 milhões e de 2011 a 2015: R\$ 2,6 bilhões
	RE 700.922	Contribuição da Agroindústria	Para 2017: R\$ 19,8 bilhões (para 5 anos)
	RE 761.263	Contribuição Previdenciária dos Segurados Especiais	R\$ 12,98 bilhões nos últimos 5 anos
	RE 1.043.313	Aumento da alíquota do PIS/COFINS por Decreto	R\$ 8 bilhões ao ano e R\$ 671 milhões por mês
	RE 598.468	SIMPLES. Compatibilização do regime com imunidades	A renúncia estimada para 2018 é de R\$ 20,90 milhões Para 2017 é de R\$ 17,42 milhões Para 2016 é de R\$ 14,52 milhões Para 2015 é de R\$ 12,10 milhões Para 2014 é de R\$ 10,08 milhões Para 2013 é de R\$ 8,32 milhões Para 2012 é de R\$ 6,64 milhões
2020 Lei nº 13.898/19	RE 574.706	ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS	Cálculo para 1 ano: R\$ 45,8 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 229 bilhões
	RREE 592.891 596.614	IPI Zona Franca de Manaus	Cálculo para 1 ano: R\$ 13,6 bilhões Cálculo para 05 anos: R\$ 49,7 bilhões
	RE 609.096	PIS/COFINS incidente sobre receitas de Instituições Financeiras	Cálculo para 1 ano: R\$ 19 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 94,5 bilhões
	RE 946.648 e RE 979.626	IPI Importação	Cálculo para 1 ano: R\$ 10,2 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 68,6 bilhões

RE 605.506	IPI na base de cálculo do PIS/COFINS no regime de substituição tributária	Cálculo para 1 ano: R\$ 1,6 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 8,9 bilhões
RE 928.943	CIDE sobre remessas ao exterior	Cálculo para 1 ano: R\$ 3,3 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 17,7 bilhões
RE 566.622	Imunidade das Entidades Benéficas de Assistência Social para Contribuição Previdenciária Patronal	Cálculo para 1 ano: R\$ 15,6 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 76,1 bilhões
RE 592.616	ISS na base de cálculo do PIS/COFINS	Cálculo para 1 ano: R\$ 6,54 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 32,7 bilhões
RE 607.642	PIS/COFINS não-cumulativo - Prestadoras de serviços e demais Empresas	Cálculo para 1 ano: R\$ 24 bilhões para prestadoras de serviço e R\$ 29,7 bilhões para demais empresas Cálculo para 5 anos: R\$ 107,8 bilhões para prestadoras de serviço e R\$ 179,2 bilhões para demais empresas
RE 796.939	Multa por indeferimento administrativo de pedidos de ressarcimento, compensação e restituição	R\$ 32 bilhões
RE 599.658	PIS sobre Locação de Bens Imóveis	Cálculo para 1 ano: R\$ 1,3 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 5,6 bilhões
RE 672.215	PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos	Cálculo para 1 ano: R\$ 4,6 bilhões para cooperativas ligadas ao sistema financeiro e R\$ 14,1 bilhões para todas as cooperativas Cálculo para 5 anos: R\$ 12,9 bilhões para cooperativas ligadas ao sistema financeiro e R\$ 108,7 bilhões para todas as cooperativas
RE 576.967	Contribuição Previdenciária sobre o Salário Maternidade	Cálculo para 1 ano: R\$ 1,2 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 6 bilhões
RE 603.624	Contribuições para o SEBRAE, APEX, ABDI e INCRA	Cálculo para 1 ano: R\$ 3,5 bilhões para o SEBRAE, R\$ 520 milhões para o APEX, R\$ 85 milhões para o ABDI e R\$ 1,5 bilhões para o INCRA Cálculo para 5 anos: R\$ 19,8 bilhões para o SEBRAE, R\$ 2,9 bilhões para o APEX, R\$ 420 milhões para o ABDI e R\$ 8,4 bilhões para o INCRA
RE 816.830	Contribuição ao SENAR	Cálculo para 1 ano: R\$ 830 milhões Cálculo para 5 anos: R\$ 3,2 bilhões
RE 700.922	Contribuição da Agroindústria	Cálculo para 1 ano: R\$ 1,7 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 8,3 bilhões
RE 761.263	Contribuição Previdenciária dos Segurados Especiais	Cálculo para 1 ano: R\$ 3,4 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 14,9 bilhões
RE 1.043.313	Aumento da alíquota do PIS/COFINS por Decreto	Cálculo para 1 ano: R\$ 10,3 bilhões

			Cálculo para 4 anos (2015 a 2018): R\$ 32,8 bilhões
	RE 855.091	Imposto de Renda Pessoa Física sobre Juros de Mora	Cálculo para 5 anos: R\$ 1,191 bilhões
	RE 596.701	Contribuição Previdenciária de Militares Inativos	Cálculo para 5 anos: R\$ 2,03 bilhões
	RE 878.313	Contribuição Social da LC 110/2001	Cálculo para 1 ano é de: R\$ 4,3 bilhões Cálculo para 5 anos: R\$ 21,5 bilhões

ANEXO II - Nota CETAD/COEST nº 103/2013, relativa ao RE 559.937



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
CENTRO ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS - CETAD

NOTA CETAD/COEST Nº 103/2013

Brasília, 05 de novembro de 2013.

Interessado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Assunto: Exclusão do ICMS e de PIS/Cofins da Base de Cálculo do PIS/Cofins Importação
e-Processo: 10030.000003/1113-81

A presente Nota Técnica trata de solicitação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por e-mail de 04/011/2013, de estimativa da perda de arrecadação decorrente da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 559.937/RF (processo com repercussão geral), que definiu que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação o valor do ICMS incidente na importação e o valor das próprias contribuições.

2. Até a decisão do STF a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e para a Cofins-Importação incidiam sobre o ICMS e sobre as próprias contribuições.

3. Como os valores pagos de PIS/Cofins-Importação geravam créditos para apuração dessas contribuições no regime não-cumulativo, as perdas ocorrerão somente nos casos de incidência de PIS/Cofins no regime cumulativo e no caso de importações efetuadas por pessoas físicas e por optantes pelo SIMPLES NACIONAL. Mesmo no caso das importações de produtos de alíquotas concentradas não ocorre perda, visto que o importador está sujeito à incidência das contribuições nas vendas dos produtos importados.

4. Consideradas as informações acima, estimou-se a perda de arrecadação em 2013 no valor de **R\$ 3,23 bilhões** (valor apurado em março de 2013), observado que o valor acumulado de 2008 a 2012, passível de ressarcimento caso não se aplique a Modulação da Sentença, será da ordem de **R\$ 14,29 bilhões** (já corrigidos pela taxa SELIC).

5. Para eliminar o efeito da redução da base de cálculo, as alíquotas de PIS/Cofins-Importação devem ser elevadas de 9,25% para uma alíquota de equilíbrio de 11,75%. Esta elevação das alíquotas permitiria uma recuperação mensal de receitas no valor de **R\$ 268,77 milhões**.

São estas as considerações que submeto à apreciação superior.

José Geraldo Ferraz Gangana
AFRFB
(Assinado e Datado Eletronicamente)

Aprovo. Encaminhe-se ao Chefe do CETAD.

Roberto Name Ribeiro
Coordenador da Coest
(Assinado e Datado Eletronicamente)

ANEXO III - Nota RFB/CETAD nº 149/2014, relativa ao RE 595.838

NOTA CETAD/COEST Nº 149/2014

Brasília, 16 de outubro de 2014.

Interessado: PGFN/AS-1F

Assunto: Constitucionalidade da Contribuição Previdenciária de 15% das empresas tomadoras de serviço das cooperativas de trabalho

e-processo nº 10030.000345/2014-10

A presente Nota trata da estimativa de renúncia fiscal decorrente da declaração de inconstitucionalidade do Art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, que institui a Contribuição Previdenciária de 15% sobre o valor da nota fiscal de serviços prestados por cooperativas de trabalho.

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

.....

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperação por intermédio de cooperativas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999)."

O dispositivo citado foi discutido judicialmente no RE 595.838, interposto pela Eitel Estudos Técnicos, que argumentou contra o acórdão da 5ª TRF da 3ª Região. Um dos questionamentos apresentados pela recorrente é de que a Lei 8.212/91, ao determinar a incidência da contribuição social sobre o valor bruto da nota fiscal de serviços, implicou alteração na base de cálculo do tributo, que não mais incide sobre as quantias efetivamente recebidas pelos cooperados. Alegou ainda que, ao instituir que a contribuição destinada à Seguridade Social é de 15% sobre o "valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços", a Lei acaba por admitir que a sociedade cooperativa emite a sua fatura e que este valor é o valor da remuneração a seus cooperados.

Julgado o Recurso, o Art. 22, IV, Lei nº 8.212/91 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na sessão de 23/04/2014, com repercussão geral. Segue abaixo as conclusões do Relator, Ministro Dias Toffoli:

".....

Diante de tudo quanto exposto, é forçoso reconhecer que, no caso, houve extrapolação da base econômica delineada no art. 193, I, a, da Constituição, ou seja, da norma sobre a competência para se instituir contribuição sobre a folha ou sobre outros rendimentos do trabalho. Houve violação do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição, pois os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus associados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

..... MP nº 2.200-2 de 24/06/2011

Ademais, o legislador ordinário acabou por descaracterizar a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. A contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99 representa nova fonte de custeio, sendo certo que somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

É como voto."

Uma consequência decorrente da declaração de inconstitucionalidade do Art. 22, IV, Lei nº 8.212/91, é que a tributação sobre a remuneração dos trabalhadores cooperados fica prejudicada, pois, com a revogação explícita da Lei Complementar 84/96 pelo Art. 9º da Lei 9.876/99, tal contribuição fica sem amparo legal, ensejando uma renúncia anual da ordem de **RS 1,0 bilhão** (valores de 2014).

Uma outra consequência é a possibilidade de os contribuintes pleitearem o ressarcimento dos valores pagos durante o período de vigência da norma impugnada, com impacto fiscal estimado da ordem de **RS 4,51 bilhões** considerando-se que as empresas irão pleitear o ressarcimento dos valores pagos nos últimos **5 anos**, e de **RS 7,78 bilhões** considerando um período de **10 anos** (valores atualizados para 2014).

São estas as considerações submetidas à apreciação superior.

Assinado digitalmente
Irailson Calado Santana
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração do Chefe do CETAD.

Assinado digitalmente
Roberto Name Ribeiro
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador de Estudos Tributários - Coest

Aprovo a Nota. Encaminhe-se ao Gabinete da RFB.

Assinado digitalmente
Claudemir Rodrigues Malaquias
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe do CETAD

ANEXO IV - Nota SIC CETAD/COEST nº 182/2020, relativa ao RE 559.937

Nota SIC Cetad/Coest nº 182, de 13 de outubro de 2020.

Interessado: Gabriela Pimenta Rego Lima

Assunto: Solicitação de esclarecimentos a respeito da estimativa de perda de receita constante na Nota CETAD/COEST 113/2013, em face do julgamento do RE 559.937 pelo STF.

e-dossiê nº 13035.102189/2020-71

A presente Nota tem por objetivo atender ao pedido de informações feito com base na Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527, de 2011, constante de solicitação da Sra. Gabriela Pimenta Rego Lima, cujo encaminhamento ao Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), se deu por meio do e-dossiê 13035.102189/2020-71.

2. Para justificar seu pedido, a requerente iniciou afirmando que está elaborando dissertação para Mestrado Acadêmico, que envolve a análise de processos tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e o impacto das decisões judiciais no orçamento público da União. Entre os casos analisados, está o Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937, no qual a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou a Nota CETAD/COEST nº 113/2013, relativa ao e-processo nº 10030.000003/1113-81, na qual consta a estimativa de perda de arrecadação de R\$ 3,23 bilhões, observado que o valor acumulado de 2008 a 2012, passível de ressarcimento caso não se aplique a modulação da sentença, será da ordem de R\$ 14,29 bilhões.

3. Em face da citada Nota Cetad 113/2013, a interessada solicitou maiores esclarecimentos sobre: (i) os dados numéricos e suas respectivas fontes, que compuseram a estimativa de cálculo contida nessa nota; e (ii) os critérios ou fórmulas que foram adotados, bem como suas justificativas para tal cálculo.

4. Em atendimento, este Centro de Estudos informa, primeiramente, que o documento que tratou da estimativa de renúncia fiscal de PIS/COFINS Importação, na hipótese de exclusão do ICMS e próprio PIS/COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS Importação, foi a Nota Cetad/Coest nº 103, de 05/11/2013, e não a Nota 113/2013, citada equivocadamente pela requerente.

5. Quanto ao pedido da interessada, este Centro de Estudos informa o seguinte, pela ordem de solicitação da mensagem:

(i) A estimativa de perda de receita, em decorrência da decisão do STF no RE 559.937, teve por base a coleta de dados de arrecadação do PIS/COFINS Importação, extraída dos próprios sistemas corporativos da RFB. Tais dados abrangeram o período de 2008 a 2012, sendo que os valores projetados de renúncia, de R\$ 3,23 bilhões (apenas para 2013) e R\$ 14,29 bilhões (de 2008 a 2012), foram obtidos seguindo a metodologia relatada no item a seguir.

(ii) Sobre a base de cálculo dos valores arrecadados na rubrica, para cada ano de 2008 a 2012, foram deduzidos os valores de ICMS projetados à uma alíquota média de 12% nas operações de importação, chegando-se a um valor de renúncia, no período, de R\$ 35,71 bilhões. Considerando que em torno de 60% deste valor seriam recuperados nas transações que ocorreriam no mercado interno, em etapas posteriores das diversas cadeias produtivas, a perda final de PIS/COFINS (considerando importação e mercado interno) foi estimada em R\$ 14,29 bilhões no período de cinco anos.

São estas as informações submetidas à apreciação superior.

Assinatura digital
JOSÉ GERALDO FERRAZ GANGANA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Chefe do Cetad.

Assinatura digital
ROBERTO NAME RIBEIRO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Coest

Aprovo a Nota. Encaminhe-se à Ouvidoria da RFB.

Assinatura digital
CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe do Cetad

ANEXO V - Nota SIC CETAD/COEST nº 180/2020, relativa ao RE 595.838

Nota SIC Cetad/Coest nº 180, de 13 de outubro de 2020.

Interessado: Gabriela Pimenta Rego Lima

Assunto: Solicitação de esclarecimentos a respeito da estimativa de perda de receita constante na Nota CETAD/COEST 149/2014, em face do julgamento do RE 595.838 pelo STF.

e-dossiê nº 13035.102188/2020-26

A presente Nota tem por objetivo atender ao pedido de informações feito com base na Lei de Acesso à Informação (LAI), nº 12.527, de 2011, constante de solicitação da Sra. Gabriela Pimenta Rego Lima, cujo encaminhamento ao Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad), da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), se deu por meio do *e-dossiê 13035.102188/2020-26*.

2. Para justificar seu pedido, a requerente iniciou afirmando que está elaborando dissertação para Mestrado Acadêmico, que envolve a análise de processos tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e o impacto das decisões no orçamento público da União. Entre os casos analisados, está o Recurso Extraordinário (RE) nº 595.838, no qual a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou a Nota CETAD/COEST nº 149/2014, na qual consta a estimativa de perda de arrecadação de R\$ 4,51 bilhões, considerando-se que as empresas irão pleitear o ressarcimento dos valores pagos nos últimos 5 anos, e de R\$ 7,78 bilhões, considerando-se um período de ressarcimento de 10 anos, sendo que tais valores foram atualizados para o ano de 2014.

3. Em face da Nota Cetad 149/2014, a interessada solicitou maiores esclarecimentos sobre: (i) os dados numéricos e suas respectivas fontes, que compuseram a estimativa de cálculo contida nessa nota; e (ii) os critérios ou fórmulas que foram adotados, bem como suas justificativas para tal cálculo.

4. Em atendimento, este Centro de Estudos informa o seguinte, pela ordem de solicitação: (i) a estimativa de perda de receita, em decorrência da decisão do STF no RE 595.838, teve por base a coleta de dados das notas fiscais de serviços das Cooperativas de Trabalho, do período de 2002 a 2011, no Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) do INSS e no sistema Data Mart CNIS da Previdência Social; (ii) sobre tais valores, ano a ano, calculou-se a contribuição previdenciária devida pelas Cooperativas, aplicando-se a alíquota de 15% sobre o somatório do valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços. Os valores encontrados de contribuição à previdência, de cada ano, foram atualizados até o ano de 2014 por um fator de atualização que combinou as variações anuais do PIB Real com o IPCA.

São estas as informações submetidas à apreciação superior.

Assinatura digital
 JOSÉ GERALDO FERRAZ GANGANA
 Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Chefe do Cetad.

Assinatura digital
 ROBERTO NAME RIBEIRO
 Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
 Coordenador da Coest

Aprovo a Nota. Encaminhe-se à Ouvidoria da RFB.

Assinatura digital
 CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
 Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
 Chefe do Cetad