

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**VALÉRIA VALIM MENGUE DE MATOS**

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E  
O DIREITO DO CONTRIBUINTE À REPETIÇÃO DO INDÉBITO**

PORTO ALEGRE

2015

**VALÉRIA VALIM MENGUE DE MATOS**

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA E  
O DIREITO DO CONTRIBUINTE À REPETIÇÃO DO INDÉBITO**

Monografia apresentada como exigência parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário, Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu*, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

PORTO ALEGRE

2015

*Dedico este trabalho ao meu marido, Tiago, companheiro de todos os momentos e cujo amor me inspira a vencer os desafios.*

*Aos meus pais, Varnei e Neusa, pelos ensinamentos da vida e pela motivação, simplesmente por ver o brilho nos seus olhos.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço à minha família, em especial aos meus pais por serem o alicerce da minha existência.

Ao meu marido, por compreender a minha ausência, em muitos momentos necessária durante o curso, e por ser uma dádiva na minha vida.

Ao Dr. André Luis Ghis Arrué, pela confiança no meu trabalho e pela oportunidade de concluir esta especialização.

Aos professores, amigos e colegas que colaboraram para a consolidação do conhecimento.

Sobretudo, agradeço a Deus, por colocar pessoas tão especiais no meu caminho.

*“Lançar impostos, vagamente, sem sistema, sem crítica esclarecida, sem justos e longos estudos do País, da sua riqueza, do seu trabalho, é arruinar, despedaçar, dilacerar a pobre pátria.”*

*Eça de Queirós*

## RESUMO

A Constituição Federal ocupa a posição de norma fundamental na estrutura jurídica brasileira, de onde todas as demais normas devem retirar seu fundamento de validade, o que também se aplica ao Direito Tributário. Com isso, lei ou ato normativo que esteja em confronto com a norma fundamental deve ser declarado inconstitucional pelo Pretório Excelso com efeitos *ex tunc*, para que se mantenha a unicidade do Direito. Neste ínterim, tributo cobrado com base em veículo normativo declarado inconstitucional deve ser restituído ao contribuinte, diante da ilegitimidade da cobrança, observado o prazo prescricional. Não obstante isso, o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 instituiu exceção à regra, permitindo que o STF, por maioria qualificada e em vista de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, aplique efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, podendo definir a partir de quando a decisão produzirá efeitos. Todavia, a aplicação da modulação temporal de efeitos deve ser excepcional e as razões que permitem sua utilização devem estar fundamentadas em valores protegidos pela própria Carta Magna, o que exige um juízo rígido de ponderação e prevalência, para que sua aplicação realmente impeça que se concretize situação mais gravosa. No âmbito tributário, o STF deve observar o caráter pedagógico das suas decisões e sua função suprema de guardião da Carta Magna, impondo que o Fisco observe as limitações ao poder de tributar e os direitos e garantias dos contribuintes previstos da Constituição Federal. Com isso, a repetição do indébito tributário não pode ser vedada sem fundamento constitucional, sob pena de se permitir o confisco estatal da propriedade privada e o enriquecimento ilícito do Fisco, o que fere o Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Supremo Tribunal Federal. Controle de constitucionalidade. Modulação de efeitos. Segurança jurídica. Repetição do indébito tributário.

## ABSTRACT

The Brazil Constitution is the fundamental standard position in the Brazilian legal framework from which all other rules should withdraw his plea of validity, which also applies to the Tax Law. Thus, law or normative act that is in conflict with the basic norm should be declared unconstitutional by the Praetorium Exalted with *ex tunc* effects, in order to maintain the unity of the law. Meanwhile, tax charged on the basis of normative vehicle declared unconstitutional shall be returned to the taxpayer, on the illegitimacy of charge, subject to the limitation period. Nevertheless, Article 27 of Law N° 9.868/99 established exception to the rule, allowing the Supreme Court, by a qualified majority in view of legal certainty or exceptional social interest, apply effects to prospective declaration of unconstitutionality and can set from when the decision takes effect. However, the application of the temporal modulation effects should be exceptional and the reasons that allow its use should be based on values protected by the Constitution, which requires strict consideration judgment and prevalence, so that your application actually prevent the materialization situation more severe. In the tax context, the Supreme Court must observe the pedagogical nature of its decisions and its supreme function that guardian of the Constitution by imposing the tax authorities observe the limitations on the power to tax and the rights and guarantees provided for taxpayers of the Brazil Constitution. Thus, the repetition of the tax overpayment can't be sealed without constitutional basis, so as not to allow the state confiscation of private property and illicit enrichment of the tax authorities, which hurts the Democratic Rule of Law.

**Keywords:** Supreme Court. Judicial review. Modulation effects. Legal certainty. Recovery of tax overpayments.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1 SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....</b>	<b>9</b>
1.1 NOÇÃO DE SISTEMA E PERSPECTIVA ESTRUTURAL DO DIREITO .....	9
1.2 FUNÇÃO DO DIREITO .....	10
1.3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO .....	10
1.3.1 Direito do contribuinte à repetição do indébito tributário .....	11
<b>2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A TEORIA DA NULIDADE .....</b>	<b>13</b>
2.1 FUNÇÃO JURÍDICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	13
2.2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	14
2.2.1 Controle de constitucionalidade concentrado.....	14
2.2.2 Controle de constitucionalidade difuso .....	15
2.2.3 Nulidade da norma declarada inconstitucional.....	16
<b>3 A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO DO CONTRIBUINTE À REPETIÇÃO DO INDÉBITO .....</b>	<b>19</b>
3.1 MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA INCONSTITUCIONALIDADE .....	19
3.1.1 A segurança jurídica e a modulação de efeitos .....	22
3.1.2 O excepcional interesse social e a modulação de efeitos .....	24
3.2 A (IM)POSSIBILIDADE DA MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	25
3.3 A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CASOS TRIBUTÁRIOS E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO .....	29
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>37</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF) ocupa posição central na ordem jurídica brasileira, de forma que as disposições que dela emanam estão no grau mais elevado na hierarquia do direito positivo, norteando o sistema, devendo servir de fundamento de validade para as demais normas. Nesse diapasão, qualquer norma jurídica infraconstitucional que venha a contrariar a Carta Magna deve ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, com efeitos retroativos, pois não se pode admitir tal incompatibilidade, mesmo que seja meramente interpretativa. Logo, o controle de constitucionalidade trata-se de atribuição jurisdicional relevante para a unidade do sistema jurídico, a qual é realizada, precipuamente, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que detém a função de guardião da Constituição Federal.

Insta ressaltar que estas premissas se aplicam a todos os subsistemas do direito, no qual se inclui o Direito Tributário, sendo que a Lei Maior brasileira constituiu o sistema constitucional tributário, com regras instituidoras e limitadoras do poder de tributar, que devem ser observadas pelo Fisco no processo legislativo, no aspecto formal e material, sob pena de nulidade do veículo normativo e, conseqüentemente, dever de restituição do tributo, indevidamente cobrado, ao contribuinte.

Nos últimos anos, ampliou-se o debate sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, visando dar maior efetividade às disposições constitucionais. Nesse cenário, surgiu o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, que regulamentou o procedimento das principais ações no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, permitindo que o STF aplique efeitos prospectivos à decisão que declara a inconstitucionalidade, se presentes razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, de acordo com os valores constitucionalmente blindados. Com isso, em termos práticos, a Corte Suprema pode definir o termo *a quo* dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, estabelecendo exceção à regra que determina a nulidade da norma inconstitucional, com efeitos retroativos.

Isto posto, é importante destacar que o instituto da modulação de efeitos encontra-se no cerne do controle de constitucionalidade, de forma que o estudo aprofundado deste tema mostra-se juridicamente relevante, sendo o objetivo do presente trabalho analisar o referido instituto no âmbito do direito tributário e sua (in)compatibilidade com o direito do contribuinte à repetição do indébito, a partir da análise da doutrina e de julgados do Pretório Excelso.

# 1 SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

## 1.1 NOÇÃO DE SISTEMA E PERSPECTIVA ESTRUTURAL DO DIREITO

O direito é um sistema de normas<sup>1</sup>. Para compreender melhor esta definição, cumpre registrar que “sistema” nada mais é que um conjunto de elementos inter-relacionados e estruturados, com referenciais comuns e fundamentais, os quais se caracterizam como componentes basilares. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que “o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor em comum”<sup>2</sup>.

Por isso, nesse contexto, pode-se asseverar que o direito é um sistema de normas, pois é composto de regras interligadas numa relação horizontal e vertical, que são balizadas por normas diretoras, integrando um todo indivisível e unitário que se constitui no mundo pela linguagem. Assim, “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador”<sup>3</sup>.

Cumpre ressaltar, ainda, que o sistema jurídico está organizado de forma hierarquizada no plano material, formal e processual, permitindo sua autorregulação no processo de transformação e criação da sua estrutura dinâmica, de forma que a norma fundamental deve ser o fundamento de validade de qualquer outra norma do sistema, ou seja, as normas ditas “inferiores” devem encontrar seu fundamento de validade nas normas fundamentais (“superiores”), as quais têm caráter material-estático<sup>4</sup>.

Nesse íterim, cabe elucidar que a norma fundamental do sistema jurídico brasileiro é a Constituição Federal, a qual está no escalão mais elevado do direito positivo<sup>5</sup>, apresentando regras e princípios basilares, os quais são o fundamento de validade das demais normas e fonte inicial de interpretação do jurista para a construção de qualquer norma jurídica, de forma que nenhuma regra jurídica, nem sua interpretação, pode contrariá-la.

---

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 95.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 137.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 142.

<sup>4</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 96.

<sup>5</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 17.

## 1.2 FUNÇÃO DO DIREITO

O direito cumpre função primordial no Estado Democrático, também instituído no Brasil, sendo o responsável por permitir o convívio em sociedade, o que ocorre por meio da estabilização das expectativas jurídicas dos jurisdicionados no contexto social, permitindo que se criem expectativas de comportamento, a longo prazo, diante dos ditames que o Estado elege para o convívio em sociedade<sup>6</sup>. É nesta perspectiva que o professor Paulo de Barros Carvalho destacou que “o direito existe para cumprir o fim específico de regradar os comportamentos humanos nas suas relações de interpessoalidade, implantando os valores que a sociedade almeja alcançar”<sup>7</sup>.

Com isso, cabe ao direito oferecer segurança e dar estabilidade ao sistema jurídico, enquanto parte do contexto social, permitindo a previsibilidade das condutas ou, então, a sanção aos jurisdicionados que se afastarem das premissas legais, motivo pelo qual serve também de instrumento de coerção ao padrão de conduta estabelecido. Nesta mesma conjuntura, Geraldo Ataliba asseverou que “o direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança”<sup>8</sup>, ou seja, o objetivo primordial do direito é a concretização da segurança jurídica.

## 1.3 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Considerando a estrutura do sistema jurídico brasileiro e a função do direito, insta ressaltar que o sistema constitucional tributário é o conjunto de normas supremas e rígidas, formadoras de um subsistema, que delimitam e norteiam o direito material e processual tributário, produzindo limites e as regras basilares do direito tributário, predominando de forma quantitativa as regras de estrutura sobre as de comportamento<sup>9</sup>.

A Carta Magna brasileira, ao contrário da de outros países, elevou ao patamar constitucional uma série de regras e princípios aplicados ao direito tributário, instituindo o poder de tributar dos entes federados e limitando-o, ao mesmo tempo que protege os sujeitos de direito, isso porque, além de todas as regras e princípios dispostos no corpo da

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos**. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. V. 1. n.º 1. Porto Alegre, 2008. p. 203.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos**. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. V. 1. n.º 1. Porto Alegre, 2008. p. 203.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 184.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 156-157.

Constituição Federal de 1988, que também se aplicam ao direito tributário, o constituinte instituiu um sistema constitucional tributário com regras específicas, elencadas entre os artigos 145 e 162 da Carga Magna, coordenando o subsistema, delimitando o agir do sujeito ativo e passivo, outorgando direitos e obrigações, de onde as normas infraconstitucionais precisam buscar fundamento de validade, sob pena de serem eivadas pela inconstitucionalidade<sup>10</sup>. Entre tais regras, em patamar constitucional, restou determinado quais os Entes Políticos têm poder para obter recursos financeiros tributários, os tipos tributários possíveis, a forma de repartição das receitas, a destinação dos recursos, limitando também esse poder e protegendo os contribuintes, apresentando tudo isso dentro do seu sistema rígido, de forma a permitir a conservação do Estado Democrático de Direito<sup>11</sup>.

Esse sistema constitucional tributário visa então estabelecer a certeza e a segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuintes, apresentando normas que, na realidade, são princípios basilares da relação tributária. Diante dessa fartura de normas constitucionais tributárias, o legislador ordinário recebeu pouca mobilidade e liberdade legislativa, devendo sempre observar o texto da Lei Maior antes da publicação de leis e regulamentações, não só sob o ponto de vista material, mas também formal, em matéria tributária.

É neste contexto que Paulo de Barros Carvalho ressalta que o direito tributário não é um ramo autônomo do direito, motivo pelo qual precisa observar as demais regras previstas no sistema, as quais podem ser constitucionais (fundamento de validade) e também infraconstitucionais (definições e limites interpretativos), pois é necessário respeitar o princípio da unidade sistêmica<sup>12</sup>.

Desta forma, é possível afirmar que não pode ser concebida norma tributária, ou interpretação desta, em oposição à Constituição Federal.

### **1.3.1 Direito do contribuinte à repetição do indébito tributário**

O direito do contribuinte à repetição do indébito tributário decorre do próprio sistema jurídico e da coerência das normas constitucionais, impedindo que o Estado ultrapasse os limites do seu poder de tributar, visando proteger a propriedade privada e impedir o enriquecimento ilícito do Estado. Isso porque o contribuinte jamais quita tributo

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 158.

<sup>11</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 14 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 3-5.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 14-15.

voluntariamente, em vista da compulsoriedade existente nos tributos, razão pela qual, para a restituição, não há necessidade de qualquer ressalva prévia ao pagamento<sup>13</sup>.

Esse direito está previsto também na legislação infraconstitucional, precisamente no artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>14</sup>, do qual se depreende que tributo indevidamente pago pelo contribuinte ou indevidamente cobrado pelo Estado, deve ser ressarcido<sup>15</sup>. Neste contexto, a devolução se impõe frente à cobrança de tributo que contrarie as disposições constitucionais, pois estas são limitadoras dos atos tributários e a base rígida do sistema jurídico, de forma que a restituição dos tributos aos contribuintes é uma decorrência direta da supremacia normativa da Carta Magna e do caráter heterônomo das obrigações tributárias, que somente podem advir do exercício legítimo do poder de império estatal<sup>16</sup>. Com isso, se o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, ou se o seu direito se limitava simplesmente à parte do que efetivamente recebeu, há de devolver o valor total ou a parcela a maior que detém em seu poder, pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio<sup>17</sup>.

Portanto, a regra geral determina que tributo cobrado em decorrência de veículo normativo ou de interpretação declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário deve ser ressarcido ao contribuinte pela Fazenda Pública, respeitando o prazo prescricional, com os acréscimos legais<sup>18</sup>.

---

<sup>13</sup> JANCZESKI, Célio Armando. **Direito tributário e processo tributário: teoria e prática**. Caxias do Sul: Plenum, 2011. p. 401.

<sup>14</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

<sup>15</sup> JANCZESKI, Célio Armando. **Direito tributário e processo tributário: teoria e prática**. Caxias do Sul: Plenum, 2011. p. 401.

<sup>16</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 16.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 495.

<sup>18</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 23.

## 2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E A TEORIA DA NULIDADE

### 2.1 FUNÇÃO JURÍDICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Diante da importância das regras constitucionais e do controle de constitucionalidade das normas para o sistema jurídico brasileiro, o STF foi instituído no Brasil após o advento da República, por meio do Decreto 510, de 22/06/1890, como órgão de cúpula, sob a inspiração do modelo desempenhado pela Suprema Corte Norte-Americana, com expressas atribuições políticas, competindo-lhe a limitação do Estado aos parâmetros estabelecidos pela Carta Magna<sup>19</sup>. Com a Constituição Federal de 1988, centralizou-se a competência do STF, principalmente, ao julgamento de questões constitucionais, motivo pelo qual é o órgão supremo do Poder Judiciário brasileiro.

Nesse sentido, o artigo 102 da Carta Magna de 1988 atribuiu ao STF a função precípua de guardião da Constituição, isso significa que esse órgão tem o dever de dedicar sua atividade à proteção da Constituição, o que pressupõe cumpri-la, respeitá-la e aplicá-la. Se à Constituição Federal compete um papel unificador do direito no Estado Constitucional, sendo sua função outorgar unidade ao direito<sup>20,21</sup> ao STF compete contribuir para a unidade do sistema jurídico brasileiro, estabilizando-o e desenvolvendo-o, unitariamente, dia-a-dia, por meio dos seus julgamentos, ao mesmo tempo em que desenvolve novas soluções para os problemas jurídicos e sociais<sup>22</sup>.

Visando atingir este objetivo, o constituinte atribuiu à Suprema Corte, entre outras funções, a de realizar o controle de constitucionalidade de normas, de forma que ao exercer este mister, o Supremo delimita e dá unicidade à interpretação constitucional e, mais que isso, suas decisões orientam as condutas dos jurisdicionados, de modo a criar uma expectativa legítima<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. **Manual dos recursos cíveis: teoria geral e recursos em espécie**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2006. p. 381.

<sup>20</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 15.

<sup>21</sup> No mesmo sentido mostra-se a doutrina de: CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 199.

<sup>22</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 15-17.

<sup>23</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 40.

## 2.2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

O controle de constitucionalidade repressivo é realizado após a publicação da norma, precipuamente, pelo Poder Judiciário, subdividindo-se em concentrado e difuso, onde o Supremo Tribunal Federal exerce papel fundamental, sendo objetivo presente enfrentar os efeitos da decisão do Pretório Excelso que declara a inconstitucionalidade de norma tributária.

### 2.2.1 Controle de constitucionalidade concentrado

O controle concentrado é de competência originária e exclusiva da Suprema Corte brasileira, o que torna o STF Corte Constitucional por excelência<sup>24</sup>, e é realizado por meio de ações específicas, como a ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), ação declaratória de constitucionalidade (ADECON) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), entre outras, sendo a questão analisada em única instância e cujos legitimados são restritos ao elenco taxativo do artigo 103 da Constituição Federal.<sup>25</sup> Nestas ações, o único e derradeiro objeto é a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma jurídica, sem considerar um fato jurídico concreto onde seria aplicável a norma e sem a individualização de interessados ou prejudicados, por isso é chamado de controle abstrato.

Neste procedimento, visando controlar a constitucionalidade das normas, o STF realiza a interpretação da Carta Magna em face da legislação em discussão, utilizando-se de um método hermenêutico, com o fito de avaliar a compatibilidade da norma infraconstitucional com relação ao sistema jurídico constitucional, podendo concluir pela compatibilidade (declaração de constitucionalidade da legislação) ou incompatibilidade (declaração de inconstitucionalidade da legislação), e neste último caso, até suspender seus efeitos perante o ordenamento jurídico. Destarte, é em decorrência dessa função jurídica elevada do STF que se entende que as decisões proferidas no controle concentrado de constitucionalidade representam interpretação consolidada, com eficácia máxima, pois, por

---

<sup>24</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 200.

<sup>25</sup> CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 200.

seu caráter vinculante, representam a estabilização da interpretação judicial, impedindo que haja uma nova interpretação diferente daquela proferida pelo STF.<sup>26</sup>

No controle de constitucionalidade concentrado, a declaração do STF tem eficácia para todos os destinatários da norma (*erga omnes*), e seus efeitos são *ex tunc*, retroagindo até a data em que a norma inconstitucional foi criada, desconstituindo todos os seus efeitos. Ou seja, declara a total nulidade da norma inconstitucional, como se ela nunca tivesse existido.

### 2.2.2 Controle de constitucionalidade difuso

Diferente do concentrado, o controle difuso de constitucionalidade caracteriza-se, mormente, por ser incidental, pois é exercitável somente perante um caso concreto a ser decidido pelo Poder Judiciário, por meio de ação judicial comum, que será proposta no órgão competente e poderá chegar ao STF, que analisará a questão em última instância, através do Recurso Ordinário (RO) e do Recurso Extraordinário (RE)<sup>27</sup>.

Desta forma, posto um litígio em juízo, o Poder Judiciário deverá solucioná-lo e, para tanto, incidentalmente, deverá analisar a constitucionalidade ou não da lei ou do ato normativo impugnado. Assim, a declaração de inconstitucionalidade, no controle difuso, é necessária para o deslinde de um caso concreto, não sendo, pois, o objeto principal da ação, motivo pelo qual é denominado também de controle concreto, pois as partes estarão individualizadas e será necessário resolver o litígio<sup>28</sup>. Deste modo, o controle difuso não é de competência exclusiva do STF e apresenta um traço específico no quadro do controle de constitucionalidade, pois, diferentemente do controle concentrado, serve à tutela direta dos interesses dos litigantes<sup>29</sup>, visando também assegurar a supremacia das normas constitucionais.<sup>30</sup>

Por isso, a declaração de inconstitucionalidade, no controle difuso, somente tem eficácia *inter partes* (entre as partes litigantes) e seus efeitos são *ex tunc*, o que significa que a decisão somente tem validade para o processo individualizado e com efeitos desde o seu nascedouro. Destarte, a norma declarada inconstitucional não é retirada do ordenamento jurídico, de forma que ela deve continuar a ser observada pelos demais destinatários. No

---

<sup>26</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Aplicabilidade da Irretroatividade à Jurisprudência dos Tribunais. Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 480.

<sup>27</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 534-535.

<sup>28</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 701.

<sup>29</sup> ASSIS, Araken de. **Manual de recursos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 678.

<sup>30</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 547.

entanto, o efeito *erga omnes* pode ser alcançado se a decisão do STF for comunicada ao Senado Federal e se este publicar a Resolução descrita no artigo 52, inciso X, da Carta Magna, suspendendo, perante o sistema jurídico, a norma considerada inconstitucional. Portanto, os efeitos das decisões no controle difuso de constitucionalidade são, em regra, *ex tunc* (retroagem) e *inter partes*, podendo ter, contudo, como exceção, efeitos *ex nunc* e *erga omnes* após a Resolução do Senado Federal, ampliando os efeitos da decisão a todos os jurisdicionados, mas limitados no tempo<sup>31,32</sup>.

### 2.2.3 Nulidade da norma declarada inconstitucional

Todas as regras jurídicas existentes no ordenamento jurídico brasileiro, enquanto não declaradas inconstitucionais pelo Pretório Excelso, são consideradas válidas e constitucionais, gozando de presunção *iuris tantum*, de forma que o jurisdicionado não pode desconsiderar ou descumprir determinada norma jurídica, por entender que ela está em confronto com o texto constitucional<sup>33</sup>.

Essa presunção de constitucionalidade exerce uma função pragmática indispensável à manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de consequência, à harmonia do sistema jurídico, pois, do contrário, a alegação de inconstitucionalidade poderia servir para justificar o descumprimento da norma jurídica, o que não pode ser admitido<sup>34</sup>. Neste contexto, é possível afirmar que todo o tributo cobrado pelos Entes Federados são presumidamente constitucionais. Corrobora essa afirmação a lição do atual Ministro do STF, Luis Roberto Barroso, o qual assevera que essa presunção de constitucionalidade

[...] é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à atuação dos

---

<sup>31</sup> SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170. Novembro, 2009. p. 54-55.

<sup>32</sup> Considerando o efeito vinculante que uma decisão do Pretório Excelso tem sobre o sistema jurídico brasileiro, mesmo em sede de controle difuso, já se tem admitido que não é necessária a Resolução do Senado Federal para suspender a eficácia normativa do preceito legal declarado inconstitucional pelo STF. Nesse sentido: SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170. Novembro, 2009. p. 56-57.

<sup>33</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 188.

<sup>34</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003 p. 188.

demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os atos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e incontestável.<sup>35</sup>

Desta forma, se o Supremo Tribunal Federal identifica a incompatibilidade de determinada norma com a Carta Magna, que é o parâmetro de validade de tudo de normativo que gravita no ordenamento<sup>36</sup>, a referida norma torna-se nula perante o sistema jurídico brasileiro, como se nunca tivesse possuído eficácia, ou seja, com efeitos *ex tunc*, ainda que *inter partes* no controle difuso.

Cabe ressaltar que a teoria da nulidade da norma inconstitucional decorre do princípio da supremacia da Constituição, já que ela não traz regra explícita sobre esse assunto, como consequência lógica, porquanto, seria uma afronta à Carta Magna admitir que uma norma viciada pudesse regular condutas intersubjetivas<sup>37</sup>. Destarte, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo Pretório Excelso seriam, obrigatoriamente, retroativos, de forma que a decisão não desconstitui a lei declarada inconstitucional, mas os efeitos desta, impedindo-a de produzir efeitos jurídicos válidos<sup>38, 39</sup>.

Entretanto, a regra que seria a nulidade da norma inconstitucional, vem sendo relativizada e muito se tem discutido, na doutrina, sobre a validade e aplicabilidade da norma inconstitucional, de forma que há quem defenda que a norma declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário não pode ser considerada nula, pois possuía presunção de legitimidade e produziu efeitos fáticos concretos, gerando legítimas expectativas nos jurisdicionados<sup>40</sup>. Nesse sentido, Hans Kelsen aduz que a lei declarada inconstitucional não pode ser nula, mas anulável, defendendo que a lei é válida até o momento da declaração de inconstitucionalidade, podendo permanecer em vigor e ser aplicada durante muitos anos até que seja anulada pelo tribunal competente, motivo pelo qual assevera que a norma deve valer na medida e pelo

---

<sup>35</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 188.

<sup>36</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 297.

<sup>37</sup> SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170. Novembro, 2009. p. 53.

<sup>38</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 68.

<sup>39</sup> Neste sentido, o STF já se manifestou no acórdão da **ADI nº 652-QO**, Relator Min. Celso de Mello, julgada em 02-04-1992, DJ em 02-04-1993 (Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266472>>. Acesso em: 10 fev. 2015) e da **ADI nº 1.434/MC**, Relator Min. Celso de Mello, julga em 28-08-1996, DJ em 22-11-1996 (Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347055>>. Acesso em: 10 fev. 2015).

<sup>40</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 68.

tempo em que se presumiu constitucional, como se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade fossem sempre *ex nunc*.<sup>41</sup>

Ressalta-se que o Pretório Excelso, embora confirme sua tradicional posição no sentido da eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, já vem admitindo, há bastante tempo, a flexibilização destes efeitos em casos específicos, em exceção à regra, como ocorreu no julgamento da ADI nº 1.102-2/DF<sup>42</sup>, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, no qual restaram aplicados os efeitos *ex nunc*, no caso, a partir da liminar.<sup>43</sup>

Todavia, adotar a teoria Kelsiniana, que considera, como regra, anulável a norma jurídica tida como inconstitucional, compromete a coesão do sistema jurídico brasileiro, vez que se acabaria por negar a supremacia constitucional frente às demais normas do sistema jurídico, o que se torna ainda mais grave no âmbito tributário, vez que a própria Carta Magna brasileira protege a propriedade privada e estabeleceu os direitos dos contribuintes, limitando o poder de tributar dos Entes Políticos.<sup>44</sup>

Não obstante o exposto, insta registrar que, no cenário jurídico brasileiro atual, prevalecem, como regra, os efeitos *ex tunc* à decisão que declara a inconstitucionalidade de qualquer norma jurídica. Contudo, a nulidade da legislação inconstitucional não é absoluta, mas uma regra de prevalência, de forma que o efeito *ex tunc* somente pode ser afastado à luz de um juízo rigoroso de ponderação entre as normas constitucionais afetadas, sendo este o objeto do presente estudo, no âmbito tributário.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 109-112.

<sup>42</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.102/DF**. Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05-10-1995, DJ em 17-11-1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266657>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

<sup>43</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 68.

<sup>44</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 18.

<sup>45</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 262-263.

### 3 A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O DIREITO DO CONTRIBUINTE À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

#### 3.1 MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA INCONSTITUCIONALIDADE

Como já explanado, o controle de constitucionalidade concentrado tem, como regra, eficácia *erga omnes* e efeitos *ex tunc*, de forma que a regra jurídica dita inconstitucional pelo STF é declarada nula, desconstituindo seus efeitos e com aplicabilidade para todos os sujeitos de direito. Ocorre que as legislações que tratam das ações em sede de controle concentrado de constitucionalidade preveem que o STF pode modular no tempo os efeitos da decisão que declaram a inconstitucionalidade, podendo ostentar limites ou mesmo impedir o efeito retroativo, criando exceção à regra que determina a nulidade da legislação declarada inconstitucional, determinando a partir de quando a declaração de inconstitucionalidade passa a produzir efeitos, de forma a projetá-los para o futuro, o que a doutrina e o próprio STF intitularam de modulação de efeitos<sup>46</sup>.

O instituto da modulação temporal dos efeitos da decisão do STF está previsto no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999<sup>47</sup>, que trata do processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADECON). Dispositivo semelhante encontra-se positivado no artigo 11 da Lei nº 9.882/1999<sup>48</sup>, que regulamentou o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF).

---

<sup>46</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 18.

<sup>47</sup> 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. BRASIL. **LEI Nº 9.868, de 10 DE novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2015.

<sup>48</sup> Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. BRASIL. **LEI Nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2015.

Extrai-se na leitura de ambos os artigos, que têm redação idêntica, que o Supremo Tribunal Federal pode restringir os efeitos *ex tunc* da decisão que declara a inconstitucionalidade de determinada regra jurídica, no âmbito do controle concentrado. No entanto, cabe ressaltar que a regra disposta no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 é uma faculdade (“poderá”) e jamais uma obrigação (“deverá”), pois, como já exposto, trata-se de exceção à regra que estabelece a nulidade da norma inconstitucional, com efeitos retroativos<sup>49</sup>. Com isso, a modulação de efeitos possibilita que o STF possa fazer uma análise a cada caso, verificando quais as consequências da determinação de efeitos *ex tunc*<sup>50</sup>, podendo desprezar a regra, dando ao controle concentrado efeitos de difuso ou podendo definir outro termo inicial.

Ainda, cumpre elucidar que, embora a modulação temporal de efeitos tenha sido instituída e prevista somente na legislação que trata do controle de constitucionalidade concentrado, o Pretório Excelso também tem adotado os efeitos prospectivos no controle difuso, entendendo pela aplicação ampla do instituto, sob o argumento de que os motivos que justificam a possibilidade da adoção do instituto no controle concentrado também se fazem presentes no controle difuso, visando proteger a segurança jurídica e o interesse social. Foi nesse sentido o debate realizado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 197.917/SP<sup>51</sup>, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa.<sup>52</sup> Embora a modulação de efeitos seja aplicada do controle difuso, diante da supremacia do texto constitucional e da elevada função do Pretório Excelso, entende-se que somente este Tribunal pode aplicar o instituto da modulação dos efeitos no julgamento de inconstitucionalidades, já que se trata de prerrogativa expressamente atribuída ao STF, de acordo com a redação da legislação<sup>53</sup>.

Quanto às regras para a sua aplicabilidade, o artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 apenas exige que a decisão do STF seja tomada por maioria qualificada (dois terços de seus membros) e seja fundamentada em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

---

<sup>49</sup> CIMINELLI, Selma. Contribuições Previdenciárias – Prescrição e Decadência – O Entendimento do STF – uma Questão de Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 159. Dezembro, 2008. p. 116.

<sup>50</sup> AGRA, Walber de Moura. **Aspectos controvertidos do controle de constitucionalidade**. Salvador: Edições JusPodivm, 2008. p. 65.

<sup>51</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 197.917/SP**. Relator Min. Maurício Corrêa, julgado em 06-06-2002, DJ em 07-05-2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847>>. Acesso em: 12 fev. 2015.

<sup>52</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 69.

<sup>53</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 297.

Com exceção do quórum qualificado – que representa um critério objetivo e que se afigura positivo –, cumpre elucidar que a exigência de se fundamentar a aplicação da modulação de efeitos em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social permite que a decisão adentre o campo da subjetividade e do discurso político, já que inexistem critérios objetivos para definir o que, em termos fáticos, seria a proteção da segurança jurídica e do interesse social, tratando-se de conceitos que permitem indeterminada interpretação. Destarte, o fundamento para a aplicação do instituto deverá ser fixado com precisão pelo próprio Pretório Excelso de acordo com as circunstâncias concretas, visando manter a coerência do sistema jurídico e a supremacia da própria Carta Magna. Por isso, defende-se que a restrição aos efeitos *ex tunc* não pode ficar no campo da discricionariedade da Suprema Corte, embora haja grande margem na verificação de seus pressupostos<sup>54</sup>.<sup>55</sup>

Corroborando a inexistência de discricionariedade, Humberto Theodoro Junior defende que, mesmo que a regra legislada utilize termos vagos ou conceitos jurídicos indeterminados, há parâmetros e valores que se impõem ao julgador de maneira cogente, exigindo-se deste uma obra de interpretação que procure traduzir o sentido da vontade da lei diante das particularidades do caso concreto, a qual não se traduz como liberdade<sup>56</sup>. Neste cenário, importa ressaltar que, tratando-se do instituto da modulação dos efeitos, cumpre ao STF interpretar a vontade do constituinte, pois as razões para a aplicação de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade também deverão estar calcadas nas disposições constitucionais, já que “a Constituição é o limite preciso da atividade judicial no momento em que aprecia razões de segurança jurídica e excepcional interesse social”<sup>57</sup>. Dessa forma, se as razões utilizadas para fundamentar a prospecção dos efeitos forem exclusivamente infraconstitucionais, não se pode permitir a aplicação da modulação dos efeitos<sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 22.

<sup>55</sup> Também defende a existência de discricionariedade por parte da Corte na aplicação da modulação de efeitos: APPIO, Eduardo. **Controle de Constitucionalidade: modulação dos efeitos, uniformização de jurisprudência e coisa julgada**. Curitiba: Juruá, 2008. p. 121. No mesmo sentido: FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus efeitos**. São Paulo: Método, 2003. p. 97.

<sup>56</sup> THEODORO JUNIOR, Humberto. Repercussão geral no recurso extraordinário (Lei nº 11.418) e súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (Lei nº 1.417). **Revista IOB de Direito Civil e Processo Civil**. Porto Alegre, n. 48, Ano VIII, jul./ago. 2007. p. 105.

<sup>57</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 86-89.

<sup>58</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 296.

Sendo assim, é importante destacar que o instituto da modulação temporal de efeitos visa mitigar os efeitos da decisão sempre que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos resultar em situações que afrontariam mais gravosamente as disposições constitucionais, para que a decisão não crie uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional<sup>59</sup>. Para isso, cabe ao Pretório Excelso, com a responsabilidade que dele se exige, analisar a densidade semântica dos dispositivos constitucionais violados pela lei inconstitucional e que protegem os efeitos produzidos pela mesma, para avaliar qual seria a preponderância axiológica no caso *sub judice*, extraindo o espírito da Norma Suprema, para somente então definir se é necessária a aplicação de efeitos prospectivos à decisão que declara a inconstitucionalidade<sup>60</sup>. Tão por isso, cumpre ressaltar que constitui parâmetro único do controle (concentrado ou difuso) de constitucionalidade a Constituição<sup>61</sup>.

Entende-se que a modulação dos efeitos não menospreza o princípio da Supremacia Constitucional se tratada como expressa exceção e desde que atendida a “vontade constitucional”, por isso, este princípio deve ser prestigiado e protegido pelo STF, de forma que os efeitos prospectivos somente sejam aplicados para proteger a própria Constituição Federal, através de um juízo de ponderação e prevalência de modo abstrato, definidos em observância ao princípio da proporcionalidade, pois há balizas que devem ser observadas, sob pena de flagrante arbitrariedade por parte do Pretório Excelso<sup>62</sup>.<sup>63</sup> Nesse sentido, atestando a importância da proporcionalidade, André Dias Fernandes afirma que “fora do princípio da proporcionalidade, a manipulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo STF é, em si mesma, inconstitucional”<sup>64</sup>.

### 3.1.1 A segurança jurídica e a modulação de efeitos

---

<sup>59</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial das Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 172. Janeiro, 2010. p. 36.

<sup>60</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 111-1112.

<sup>61</sup> FERNANDES, André Dias. **Eficácia das Decisões do STF em ADIN e ADC: Efeito vinculante, coisa julgada erga omnes e eficácia erga omnes**. Salvador: JusPODIVM, 2009. p. 48.

<sup>62</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 275.

<sup>63</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 19-20.

<sup>64</sup> FERNANDES, André Dias. **Eficácia das Decisões do STF em ADIN e ADC: Efeito vinculante, coisa julgada erga omnes e eficácia erga omnes**. Salvador: JusPODIVM, 2009. p. 48.

A segurança jurídica, elencada como um dos fundamentos que autorizam a modulação efeitos, é um princípio que assume papel extremamente importante para a estabilidade das relações sociais e jurídicas, por coordenar as condutas na credibilidade que o direito tem de tornar previsível os seus efeitos, motivo pelo qual o núcleo conceitual deste princípio é a previsibilidade<sup>65</sup>. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho assevera que o princípio da segurança jurídica é “dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”<sup>66</sup>.

Por isso, o princípio da segurança jurídica possui vector axiológico forte e apresenta maior preponderância sobre os demais princípios constitucionais, sendo classificado por Paulo de Barros Carvalho<sup>67</sup> como sobreprincípio, por possuir conexão direta com os direitos fundamentais e por coordenar determinados princípios que dão funcionalidade ao ordenamento jurídico brasileiro, trazendo estabilidade ao sistema e a certeza do direito. Para bem justificar seu posto de sobreprincípio, cumpre elucidar que é essa certeza (previsibilidade) que tranquiliza os destinatários do direito, permitindo que planejem o futuro na confiança da aplicação das normas jurídicas, o que se pode dizer que é indissociável do valor “justiça”, refletindo a convicção que os direitos serão mantidos, antevendo assim, certas circunstâncias jurídicas.<sup>68</sup> Assim, a ideia de obrigatoriedade do direito está intrínseca à garantia de ordem, assegurada pela segurança jurídica, a qual está vinculada à justiça, demonstrando assim a supremacia deste princípio.

No âmbito tributário, a segurança jurídica visa proteger a expectativa do contribuinte, o qual deve ter a possibilidade de antever a sua carga tributária<sup>69</sup> e ter a certeza que não será permitido ao Fisco a instituição e a cobrança de tributo fora dos parâmetros instituídos pela Carta Magna, pois “o direito de tributar do Estado apresenta estreita relação com o direito de propriedade dos contribuintes, na medida em que se trata de uma mitigação

---

<sup>65</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 88.

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 166.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 277.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 279-280.

<sup>69</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 34.

constitucionalmente autorizada a tal garantia”<sup>70</sup>.

Assim, a segurança jurídica como proteção da confiança “é o sentido mais importante para a interpretação do art. 27 da Lei nº 9.868/99, uma vez que se está no âmbito dos efeitos produzidos pelas normas – segurança *ex post*”<sup>71</sup>.

### 3.1.2 O excepcional interesse social e a modulação de efeitos

O excepcional interesse social, na verdade, trata-se de expressão com tamanha fluidez e ambiguidade no significado que torna o preenchimento do conceito um processo cujo resultado pode ser imprevisível, contrariando até mesmo a previsibilidade e a proteção da confiança intrínsecas ao princípio da segurança jurídica.<sup>72</sup>

Todavia, considerando que o excepcional interesse social também justifica a aplicação de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, pode-se afirmar que a sua incidência decorre de um juízo de ponderação fundado no princípio da proporcionalidade quando prevalecer outro princípio constitucionalmente importante que se manifeste como relevante para a sociedade, o qual somente poderá ser materializado em precedentes, os quais deverão, obrigatoriamente, estar calcados no texto constitucional e no senso de justiça social<sup>73</sup>.

Não obstante, insta registrar que o interesse social e público que justifica a modulação temporal dos efeitos da decisão que pronuncia a inconstitucionalidade, em matéria tributária, não pode ser confundido com interesse fazendário, lê-se: arrecadatório. Nesse sentido, é o voto do Ministro Celso de Mello no RE nº 150.764/PE:

Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição.  
Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um

<sup>70</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 34.

<sup>71</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 148-149.

<sup>72</sup> ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 164-167.

<sup>73</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 293.

sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.

É preciso advertir que o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República.<sup>74</sup>

Sendo assim, em matéria tributária, não se poderia mitigar os efeitos retroativos (*ex tunc*) sob o falso argumento de relevante interesse social que, em verdade, busca evitar suposto déficit no orçamento do Estado, impedindo a repetição do indébito de tributo recolhido frente a uma matriz inconstitucional. Do contrário, o STF estaria autorizando o Estado a apropriar-se inconstitucionalmente da propriedade privada, o que contraria sobremaneira os preceitos supremos, sendo que os interesses fazendários não podem justificar lesões à Constituição, sendo o papel do Poder Judiciário, especialmente da Corte Suprema, efetivamente, impedir que isso ocorra.<sup>75</sup>

### 3.2 A (IM)POSSIBILIDADE DA MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Considerando que o dispositivo que instituiu a modulação temporal no controle de constitucionalidade não fez qualquer ressalva quanto à sua aplicação em matéria constitucional tributária, ao menos em tese, é necessário admitir a possibilidade de o Pretório Excelso aplicar o instituto às decisões que declarem a inconstitucionalidade da norma infraconstitucional tributária. Não obstante, cumpre registrar que na doutrina há quem adote posição mais restritiva, defendendo a impossibilidade da utilização da modulação de efeitos em matéria tributária, pois ela beneficiaria o Fisco em detrimento do contribuinte. Nesse sentido, o Ilustre Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>76</sup> defende que os entes políticos, que ocupam a posição de sujeito ativo na relação obrigacional tributária, não podem ser beneficiados pela aplicação da modulação temporal de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ano normativo que instituíram ou aplicaram em desconformidade com a Constituição Federal.

---

<sup>74</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 150.764/PE**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 16-12-1992, DJ em 02-04-1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211250>>. Acesso em: 13 fev. 2015.

<sup>75</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 71.

<sup>76</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Modulação de efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes questões atuais de direito tributário*, volume 12. São Paulo: Dialética, 2008. p. 464.

Tal entendimento decorre da importância do princípio da segurança jurídica para o sistema jurídico brasileiro e por estar ele, para muitos doutrinadores, em matéria tributária, na posição de beneficiar somente os contribuintes, de modo que a modulação temporal dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade, somente poderia ocorrer para beneficiar o contribuinte, não o Fisco, em observância à supremacia das normas previstas na Carta Magna. Corroborando este posicionamento, Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera que “a segurança jurídica volta-se aos justicáveis, não se prestando à preservação do Estado-Fiscal, pois o Estado é soberano, futor e aplicador da lei tributária, além de obrigado a fazer legislação conforme a Constituição”<sup>77</sup>.

No entanto, ressalta-se que o entendimento doutrinário não é uníssono e há quem divirja, defendendo a utilização da modulação de efeitos em matéria tributária também em benefício do Fisco, por entender que a função do Direito é a de estabilizar expectativas jurídicas de modo congruente, de forma a dar segurança às relações prescritas pelo próprio direito, motivo pelo qual a segurança jurídica não poderia ser vista como de aplicação unilateral, pois ela seria o fundamento de validade das demais normas jurídicas do sistema nacional<sup>78</sup>. Os juristas que defendem a aplicação da segurança jurídica também em benefício do Fisco asseveram que o entendimento do STF não pode ferir os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, aplicados também em prol do Estado<sup>79</sup>.

Critica-se esta posição, porquanto a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária permite concluir que a cobrança do tributo ocorreu sem respaldo constitucional, de modo que a nulidade da norma e a repetição do indébito são medidas que se impõem para assegurar a unidade do sistema jurídico e os direitos constitucionais dos contribuintes. Logo, se o sujeito passivo cumpriu a obrigação tributária, agindo com lealdade, não pode ser impedido da restituição/compensação dos valores pagos indevidamente, porque não deu causa à declaração de inconstitucionalidade nem à nulidade da norma individual e concreta que lhe impôs o pagamento do tributo. Deste modo, a modulação deve ser utilizada em favor dos

---

<sup>77</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Modulação de efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes questões atuais de direito tributário*, volume 12. São Paulo: Dialética, 2008. p. 464.

<sup>78</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 35.

<sup>79</sup> DERZI, Misabel. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 607.

cidadãos que tenham agido com base na confiança legítima e na boa-fé, que defluem da segurança jurídica que, por sua vez, decorre do Estado Democrático de Direito<sup>80</sup>.

Por isso, não se pode permitir a mitigação do princípio da nulidade da declaração de inconstitucionalidade por razões de conveniência ou oportunidade, devendo o Pretório Excelso, em matéria tributária, também aplicar os efeitos retroativos como regra, pois a aplicação dos efeitos prospectivos sem critérios constitucionais relevantes ocasionaria proteção injustificada do Estado em relação a seus próprios atos, já que é ele quem tem domínio sobre as leis inconstitucionalmente editadas e/ou aplicadas, cujos efeitos econômicos foram suportados pelos contribuintes. Do contrário, acabará por se admitir que o produtor (editor da lei) e perpetuador (aplicação, cobrança e exigência de tributo em afronta à Carta Magna) da inconstitucionalidade venha a se socorrer da prospectividade frente ao vício por ele mesmo produzido, valendo-se, para tanto, tão somente do fato de que tal vício se prolongou no tempo ou que poderia causar prejuízo ao Erário.<sup>81</sup>

Ademais, reitera-se que a modulação temporal dos efeitos foi concebida para atender situações excepcionais, salvaguardando os valores fundamentais, como o da segurança jurídica e do excepcional interesse social, de forma que tal instituto não pode ser utilizado para justificar decisões políticas e tendentes a proteger o orçamento do Estado, pois deve o STF exercer sua jurisdição sem politizar o discurso jurídico e assim assegurar seu atributo de guardião da Carta Magna, de forma a garantir a confiança depositada pelos contribuintes no Poder Judiciário. Neste sentido, o Pretório Excelso já se manifestou por meio do Ministro Gilmar Mendes, afirmando que

[...] fica evidente que a norma contida no art. 27 da Lei n.º 9.868/99 tem caráter fundamentalmente interpretativo, desde que se entenda que os conceitos jurídicos indeterminados utilizados -- segurança jurídica e excepcional interesse social -- revestem-se de base constitucional. [...] o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucional manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional

---

<sup>80</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial das Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 172. Janeiro, 2010. p. 42.

<sup>81</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 70.

próprio.<sup>82</sup>

Bem por isso, em primazia à coesão do sistema jurídico brasileiro, não se pode admitir que a modulação de efeitos seja utilizada de forma indiscriminada pelo STF, sob pena de se ver instituída a total insegurança jurídica, com a desconstituição da força normativa da Carta Magna e, por consequência, o desprestígio do STF como Suprema Corte. Com efeito, o uso indiscriminado da modulação de efeitos pela Suprema Corte denotaria artimanha política em comunhão com o Poder Executivo, não sendo este o objetivo do instituto.

Reitera-se que o sistema tributário brasileiro está calcado na Constituição Federal, o que somente reforça a necessidade de se ampliar a análise por parte do Pretório Excelso, para que a modulação temporal dos efeitos seja utilizada em casos excepcionalíssimos, sob pena de afronta aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes (limitações ao poder de tributar) e de permissão para o confisco estatal da propriedade privada, pois restará vedada a restituição/compensação dos pagamentos realizados a título da exação<sup>83,84</sup>.

Nesse sentido, bem asseverou o Ministro Joaquim Barbosa, ao apreciar o AI nº 557.237/RJ:

[...] 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.<sup>85</sup>

Além disso, cumpre registrar que o Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo e com menor índice de investimento em serviços e políticas públicas, o que permite

---

<sup>82</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 875/DF**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2010, DJ em 30-04-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610258>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

<sup>83</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 23.

<sup>84</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 72.

<sup>85</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 557.237 AgR**. Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 18-09-2007, DJ em 26-10-2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

concluir que não falta tributação, mas gestão<sup>86</sup>. Diante destes fatos, somente aumenta-se a responsabilidade do Poder Judiciário, o qual, por meio de suas decisões, deve demonstrar aos contribuintes e jurisdicionados em geral que é um poder independente e que preza, acima de tudo, pela realização da Justiça, de acordo com os valores e normas estabelecidas pelo Sistema Jurídico instituído no País. Sendo assim, não pode o STF, guardião da Carta Magna, permitir que os preceitos constitucionais sejam descumpridos pelo próprio Estado, permitindo que este institua e cobre tributos em desacordo com as regras instituídas pela Constituição Federal, devendo, por isso, utilizar o instituto da modulação de efeitos com muita cautela, impedindo que o discurso político prevaleça sobre as disposições constitucionais.

### 3.3 A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CASOS TRIBUTÁRIOS E O DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Diante dos inúmeros pedidos de modulação temporal de efeitos das decisões que declararam a inconstitucionalidade de normas tributárias, apresentados pelo Fisco ao Pretório Excelso, observa-se que o embasamento está, costumeiramente, em razões econômicas, sob o argumento de que a nulidade da norma tributária inconstitucional (efeitos *ex tunc*) acarretaria prejuízos significativos ao Erário, diante da possibilidade de o contribuinte buscar a repetição do indébito tributário, alegando o Estado que isso prejudicaria a prestação dos serviços públicos e, por consequência, ocasionaria menosprezo do interesse coletivo em face do interesse individual. Porém, em matéria tributária, o argumento *add terrorem* do prejuízo não é juridicamente relevante para justificar a necessidade de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, pois, tratando-se de tributos, prejuízo, no sentido de diminuição do capital, sempre haverá<sup>87</sup>.

Corroborando esse entendimento, o Pretório Excelso já se manifestou do julgamento do AI nº 607.616 AgR/RJ, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, assim fundamentando a sua decisão:

[...]. quanto à notoriedade do risco ao erário, não tem densidade suficiente. Ocioso afirmar que os valores arrecadados com tributos servem para custear atividades de interesse público. Porém, a circunstância não imuniza o Estado a assumir responsabilidades e a responder por sua conduta. Os princípios da moralidade, da

---

<sup>86</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 73.

<sup>87</sup> FISCHER, Octavi Campos. **Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 259-260.

legalidade e da propriedade impedem que o argumento seja levado às últimas consequências, de modo a impedir pura e simplesmente qualquer restituição de indébito tributário.

Dessa forma, compete ao ente federado demonstrar com exatidão numérica o risco à continuidade do serviço público, causada pela reparação devida. Meras conjecturas ou ilações caem na vala das falácias *ad terrorem*.<sup>88</sup>

Sendo assim, a aplicação dos efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade de norma tributária somente se justifica naquelas hipóteses excepcionais em que haverá situação irreparável em relação ao patrimônio público, verificada após a ponderação de todas as possibilidades, coibindo-se a irresponsabilidade legislativa e vedando-se sua utilização para tentar impedir a restituição de tributos<sup>89</sup>. Ademais, entende-se que, preferencialmente, o instituto da modulação de efeitos deve servir para proteger os direitos fundamentais dos contribuintes, porque estes têm maior carga axiológica em relação aos interesses arrecadatórios<sup>90</sup>.

Em atendimento às normas constitucionais, e, por derradeiro, em benefício dos contribuintes, o STF já afastou a modulação temporal dos efeitos em matéria tributária em diversos casos, como no julgamento do RE nº 363.852-MG<sup>91</sup>, onde se declarou a inconstitucionalidade do Funrural sobre a receita de comercialização de produtos rurais, com previsão no artigo 25, I da Lei nº 8.212/91, por contrariedade ao artigo 195, I da Carta Magna, afastando a aplicação dos efeitos prospectivos, requeridos pela União. No referido julgamento, o Ministro Marco Aurélio, então relator, repudiou a aplicação dos efeitos prospectivos, sustentando que a ação de repetição do indébito não poderia ser impedida, vez que a segurança jurídica já estava resguardada pela prescrição, como limitador do direito do contribuinte. No mesmo sentido, o Ministro Cesar Peluso alertou que a generalização da modulação de efeitos, em matéria tributária, implica na abolição do instituto da repetição do indébito, como se a prescrição não tivesse mais serventia.

Entretanto, importante julgamento em matéria tributária e que acabou por restringir o direito dos contribuintes à repetição do indébito tributário ocorreu por meio do julgamento do

---

<sup>88</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 607.616 AgR**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJ em 01-10-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614958>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

<sup>89</sup> JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008. p. 22-23.

<sup>90</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 373.

<sup>91</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 363.852/MG**. Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 03-02-2010, DJ em 23-04-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

RE nº 556.664/RS<sup>92</sup> (entendimento também aplicado aos Recursos Extraordinários nº 559.943/RS e 560.626/RS), onde se discutiu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, bem como do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977, os quais previam prazo de dez anos para a cobrança de contribuições previdenciárias. No referido julgamento, o Pretório Excelso entendeu que tais dispositivos eram inconstitucionais, tendo em vista que o artigo 146, III, alínea *b*, da Constituição Federal, determina que somente lei complementar pode tratar de questão relacionada à prescrição e à decadência em matéria tributária, motivo pelo qual a Lei nº 8.212/1991 e o Decreto-lei nº 1.569/1977 não seriam veículos normativos hábeis para este fim, devendo então prevalecer o prazo de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional.<sup>93</sup>

Ocorre que, no julgamento do RE nº 556.664/RS, ao reconhecer a inconstitucionalidade das referidas normas, o STF aplicou a modulação temporal dos efeitos à decisão prolatada no controle difuso, determinando serem legítimos os recolhimentos efetuados no prazo de dez anos e que não foram impugnados antes da data de conclusão do julgamento em referência. Ao fundamentar a aplicação do instituto da modulação de efeitos, o Relator do RE nº 556.664/RS, Ministro Gilmar Mendes, apenas se manifestou alegando a possibilidade de “repercussão” e de “insegurança jurídica”, sem trabalhar melhor os conceitos no caso *sub judice*, como atesta a transcrição parcial do seu voto no referido acórdão:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou delimitando esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.<sup>94</sup>

Observa-se, com isso, que a manifestação do STF sobre a modulação foi demasiadamente sintética e genérica, pois a fundamentação mostrou-se insuficiente para a aplicação do instituto que foi criado para ser excepcional. Ademais, cumpre ressaltar que o

---

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 556.664/RS**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2008, DJ em 14-11-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

<sup>93</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 41.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 556.664-RS**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2008, DJ em 14-11-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

STF já havia se manifestado, em outros julgamentos, sobre a inconstitucionalidade de lei ordinária que trata de questões tributárias elencadas no artigo 146 da Carta Magna, que exige lei complementar, sendo que o próprio voto do Ministro Gilmar Mendes, no acórdão em comento, refere os inúmeros precedentes do STF sobre o assunto.<sup>95</sup>

Com isso, foi inibido o direito à repetição do indébito tributário dos contribuintes, sendo que, no caso, não havia segurança jurídica a ser tutelada, nem mesmo confiança e boa-fé legítima para assegurar a modulação de efeitos em benefício do Fisco, tanto é que a fundamentação utilizou argumentos retóricos e se mostrou totalmente superficial. Na verdade, diante dos inúmeros precedentes sobre o tema no STF, desfavoráveis ao Fisco, pode-se dizer que foi o Estado quem agiu de má-fé ao alterar o prazo decadencial e prescricional para as contribuições previdenciárias por outro veículo normativo que não lei complementar, de modo que se mostrou ilegítima a aplicação da modulação temporal dos efeitos no caso em tela, sendo o instituto equivocadamente utilizado pelo Pretório Excelso.<sup>96</sup>

Cabe registrar que houve voto divergente no julgamento do RE nº 556.664/RS, apresentado unicamente pelo Ministro Marco Aurélio, o qual bem ressaltou que não se pode fundamentar a modulação de efeitos na ocorrência de insegurança jurídica se o contexto não autoriza a aplicação da modulação de efeitos, chegando o referido Ministro a afirmar, criticando negativamente a decisão, que o Supremo estaria sinalizando no sentido de que

[...] vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, [...] –, passa a mitiga-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.<sup>97</sup>

Por isso, com louvor, o Ministro Marco Aurélio defendeu que, aos contribuintes deveria prevalecer o direito à repetição do indébito tributário referente aos pagamentos realizados nos últimos cinco anos, diante do prazo de prescrição existente no CTN, asseverando que não se poderia aplicar efeitos prospectivos à decisão, pois somente

---

<sup>95</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 42.

<sup>96</sup> RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010. p. 42-43.

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 556.664-RS**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2008, DJ em 14-11-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

observando as regras prescricionais constantes no CTN, aplicáveis ao Fisco e aos contribuintes, é que se estaria protegendo a ordem jurídica<sup>98</sup>.

Em que pese este precedente negativo e ilegítimo a respeito da aplicação do instituto da modulação de efeitos no âmbito tributário, o Pretório Excelso vem reafirmando o direito do contribuinte à repetição do indébito. Recentemente, por meio do julgamento do RE nº 559.937/RS<sup>99</sup>, que tratou da base de cálculo do PIS/Confins-Importação, o STF julgou mais uma matéria de relevância na área tributária, declarando inconstitucional parte do inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, que determinava a aplicação da base de cálculo diferenciada do valor aduaneiro para o cálculo das referidas contribuições. Por meio de Embargos de Declaração, a União apresentou pedido de modulação dos efeitos da decisão, mais uma vez fundamentando seu requerimento em razões econômicas (valores econômicos empolgados e impacto negativo no orçamento) e no precedente gerado pelo RE nº 556.664/RS.

Por meio do julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 559.937/RS<sup>100</sup>, publicado no final do ano de 2014, o STF rejeitou o incidente recursal, afastando a pretendida modulação de efeitos, reafirmando que o instituto somente pode ser utilizado como medida extrema, se diante de gravíssimo risco irreversível à ordem social. Destacou o Ministro Relator Dias Toffoli que não havia excepcional interesse social a ser protegido e que aplicar efeitos prospectivos, no caso, seria “negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito”, exprobrando, incisivamente, a aplicação da modulação de efeitos a todas as decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, concluindo o Ministro Relator que, do contrário, então a repetição de indébito tributário e a prescrição não serviriam para mais nada<sup>101</sup>.

Analisando os julgamentos do STF em sede de controle de constitucionalidade, envolvendo matéria tributária, com exceção ao RE nº 556.664/RS, observa-se que o Pretório Excelso tem afastado a modulação de efeitos. Todavia, a aplicação de efeitos prospectivos no

---

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 556.664/RS**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2008, DJ em 14-11-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

<sup>99</sup> Brasil. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.937/RS**. Relatora Min. Ellen Gracie, Relator p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20-03-2013, DJ em 16-10-2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.937 ED**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17-09-2014, DJ em 14-10-2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371>>. Acesso em: 03 mar. 2015.

RE 556.664/RS foi um precedente perigoso, que instaurou insegurança no meio jurídico, pois sequer restou fundamentada a contento a aplicação do instituto, o qual acabou por restringir o direito do contribuinte à repetição do indébito.

Por isso, o que se espera é que o instituto seja utilizado com parcimônia e responsabilidade pelo STF, de forma coerente com os preceitos da Carta Magna, pois a aplicação indiscriminada da prospecção dos efeitos, na área tributária, pode servir como incentivo ao Fisco para criar tributos ofensivos às disposições constitucionais, confiante na futura declaração de inconstitucionalidade pelo STF, com efeitos prospectivos, impedindo assim que os contribuintes busquem a repetição do indébito, o que eximiria o Estado da responsabilidade pela violação às limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>102</sup>. Dessa forma, frente à declaração de inconstitucionalidade envolvendo matéria tributária, a repetição do indébito somente pode ser vedada por razões jurídicas supremas, visto que o contribuinte foi obrigado a recolher indevidamente tributo em desacordo com os parâmetros constitucionais, servindo a decisão também ao Estado para fins pedagógicos, pois somente assim o Pretório Excelso confirmará a defesa dos preceitos fundamentais e dará efetividade a eles.

Por derradeiro, cumpre registrar que há também discussão judicial a respeito da inconstitucionalidade do próprio artigo 27 da Lei nº 9.868/99, o que é objeto de da ADI nº 2.154/DF ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL) e a ADI nº 2.258/DF pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que aguardam solução pelo Plenário do STF desde o ano 2000, quando foram distribuídas. Em que pese à arguição de inconstitucionalidade, o que se acredita que será rechaçado pelo STF<sup>103</sup>, é preciso conviver com a possibilidade dos efeitos prospectivos, ficando a sociedade, principalmente os contribuintes, a mercê do bom senso jurídico da Corte Constitucional, na esperança de que seja honrada a sua posição de guardião da Carta Magna, diante da importância dos seus julgados para o Estado Democrático de Direito brasileiro, para que realize o controle de constitucionalidade de forma isenta, afastando-se da jurisdição política.

---

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 559.937 ED**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17-09-2014, DJ em 14-10-2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371>>. Acesso em: 03 mar. 2015.

<sup>102</sup> SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013. p. 72.

<sup>103</sup> Sobre o prognóstico a respeito do julgamento das Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade, a doutrina entende que será reconhecida a constitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, admitindo-se como válida a modulação de efeitos tanto no controle concentrado como no difuso. Nesse sentido: FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus efeitos**. São Paulo: Método, 2003, p. 98.

## CONCLUSÃO

O direito tem papel fundamental para a preservação de uma vida salutar e justa em sociedade, permitindo que o Estado dite regras, visando estabilizar as expectativas jurídicas no tempo e trazer segurança aos jurisdicionados. Neste prisma, o sistema jurídico deve ser instituído e mantido de forma coerente, observando os preceitos constitucionais, que é a norma suprema e o fundamento de validade das demais normas, o que também se aplica ao direito tributário. Neste contexto, é vedada a instituição e a cobrança de tributo que contrarie as disposições constitucionais, sendo que a Carta Magna brasileira instituiu o sistema tributário nacional, limitando o poder de tributar dos Entes Federados.

Neste cenário, o Poder Judiciário deve zelar pela coerência do sistema e pela proteção dos ditames constitucionais, o que se espera principalmente do STF, o qual tem a função de guardião da Carta Magna. Dessa forma, ao exercer a sua jurisdição, também no controle de constitucionalidade – o qual visa declarar a nulidade de lei ou ato normativo que contrariem os preceitos constitucionais e com efeitos retroativos – o STF deve observar que delimita o entendimento constitucional, de forma a outorgar unidade ao direito brasileiro, e institui precedente perante os demais órgãos do Poder Judiciário, criando expectativa jurídica aos destinatários do direito.

Por isso, a modulação temporal dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade, instituída por meio do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, deve ser utilizada com cautela e muita responsabilidade pelo Pretório Excelso, visando blindar as disposições constitucionais. Ademais, mesmo inexistindo um conceito jurídico objetivo para o que seja a segurança jurídica e o relevante interesse social, o STF não possui discricionariedade na aplicação da modulação temporal de efeitos, motivo pelo qual a aplicação do instituto ser o resultado de uma análise crítica, num juízo rígido de ponderação e prevalência dos valores constitucionais, para impedir situação mais gravosa. Logo, somente a proteção da própria Carta Magna pode autorizar que seja aplicada a exceção à regra, que é o binômio nulidade-retroatividade na declaração de inconstitucionalidade.

Da mesma forma, tratando-se de inconstitucionalidade em matéria tributária, este instituto somente pode se sobrepor ao direito dos contribuintes à repetição do indébito tributário, se fundamentado em premissas constitucionais que se demonstrem supremas. Neste contexto, entende-se que foi arbitrária e ilegítima a aplicação da modulação de efeitos no julgamento do RE 556.664/RS, onde o STF aplicou efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade sem sequer fundamentar a contento a aplicação do instituto, restringindo

o direito dos contribuintes à repetição do indébito tributário e prestigiando o ato do Estado.

O que se defende é a aplicação das normas constitucionais de forma coerente, pois somente assim se efetiva a segurança jurídica e o interesse social, e se repulsa decisões políticas por parte do Poder Judiciário, já que tributo cobrado fora dos ditames constitucionais não pode deixar de ser devolvido ao contribuinte por razões econômicas e orçamentárias da Fazenda Pública. Do contrário, o que se denotará é uma incompreensível proteção do Fisco, servindo como estímulo para a instituição e a cobrança de tributos violadores dos ditames constitucionais, porquanto, com a aplicação de efeitos prospectivos à futura declaração de inconstitucionalidade pelo STF, nada seria devolvido ao contribuinte, o qual estaria obrigado ao recolhimento do tributo até o efetivo pronunciamento do Pretório Excelso, sendo o maior prejudicado pela morosidade da prestação jurisdicional.

Ao cabo, a expectativa é que a Suprema Corte, ao aplicar a modulação dos efeitos, sempre fundamente sua decisão com base nos preceitos constitucionais. E, em julgamentos envolvendo matéria tributária, que a preocupação com a governabilidade, financeiramente falando, não se sobreponha aos mandamentos constitucionais, já que o pragmatismo não pode ser o balizador das decisões em sede de controle de constitucionalidade. Entende-se que é através dos julgamentos que o STF tem a oportunidade de demonstrar que faz jus ao cargo de guardião da Constituição Federal, devendo evidenciar seu compromisso em proteger os interesses públicos e concretizar a segurança jurídica, confirmando a supremacia da Carta Magna frente aos interesses fazendários.

Por fim, ressalta-se que ainda é precoce a análise contundente quanto aos resultados jurídicos da modulação dos efeitos no âmbito tributário, nem mesmo se buscou com o presente trabalho esgotar o debate sobre o tema, sendo que somente o bom emprego do instituto, com fundamentos seguros e qualificados pelo Tribunal de Cúpula, demonstrará que se pode dar credibilidade a ele, o que necessitará também de uma adaptação cultural dos jurisdicionados e do próprio Estado, a fim de que se compreenda que os valores constitucionais são supremos frente aos demais interesses.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGRA, Walber de Moura. **Aspectos controvertidos do controle de constitucionalidade**. Salvador: Edições JusPodivm, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 14 ed. São Paulo: Método, 2008.

ANDRADE, Fábio Martins de. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial das Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 172. Janeiro, 2010.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

APPIO, Eduardo. **Controle de Constitucionalidade: modulação dos efeitos, uniformização de jurisprudência e coisa julgada**. Curitiba: Juruá, 2008.

ASSIS, Araken de. **Manual de recursos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 06 jan. 2015.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 9.868, de 10 DE novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. **LEI Nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1o do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm)>. Acesso em: 10 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 652/QO**. Relator Min. Celso de Mello, julgado em 02-04-1992, DJ em 02-04-1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266472>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **ADI nº 875/DF**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2010, DJ em 30-04-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610258>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **ADI nº 1.102/DF**. Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05-10-1995, DJ em 17-11-1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266657>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **ADI nº 1.434/MC**. Relator Min. Celso de Mello, julgado em 28-08-1996, DJ em 22-11-1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347055>>. Acesso em: 10 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **AI nº 557.237 AgR**. Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 18-09-2007, DJ em 26-10-2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **AI nº 607.616 AgR**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJ em 01-10-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614958>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 150.764/PE**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 16-12-1992, DJ em 02-04-1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211250>>. Acesso em: 13 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 197.917/SP**. Relator Min. Maurício Corrêa, julgado em 06-06-2002, DJ em 07-05-2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847>>. Acesso em: 12 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 363.852/MG**. Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 03-02-2010, DJ em 23-04-2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 556.664/RS**. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12-06-2008, DJ em 14-11-2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 17 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 559.937/RS**. Relatora Min. Ellen Gracie, Relator p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20-03-2013, DJ em 16-10-2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **RE nº 559.937 ED**. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17-09-2014, DJ em 14-10-2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6937371>>. Acesso em: 03 mar. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica e Modulação de Efeitos**. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. V. 1. nº 1. Porto Alegre, 2008.

CIMINELLI, Selma. Contribuições Previdenciárias – Prescrição e Decadência – O Entendimento do STF – uma Questão de Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 159. Dezembro, 2008.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Modulação de efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes questões atuais de direito tributário**, volume 12. São Paulo: Dialética, 2008.

DERZI, Misabel. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERNANDES, André Dias. **Eficácia das Decisões do STF em ADIN e ADC: Efeito vinculante, coisa julgada erga omnes e eficácia erga omnes**. Salvador: JusPODIVM, 2009.

FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus efeitos**. São Paulo: Método, 2003.

FISCHER, Octavi Campos. **Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e processo tributário: teoria e prática**. Caxias do Sul: Plenum, 2011

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

KOZIKOSKI, Sandro Marcelo. **Manual dos recursos cíveis: teoria geral e recursos em espécie**. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Aplicabilidade da Irretroatividade à Jurisprudência dos Tribunais. Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 480.

RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 178. Julho, 2010.

SILVA, Renata Elaine. Modulação dos Efeitos da Decisão em Matéria Tributária: Possibilidade ou não de “restringir os Efeitos daquela Declaração”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170. Novembro, 2009.

SIMONE, Diego Caldas R. de. A Impossibilidade de Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade da Base de Cálculo do PIS/Cofins-Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 215. Agosto, 2013.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Repercussão geral no recurso extraordinário (Lei nº 11.418) e súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (Lei nº 1.417). **Revista IOB de Direito Civil e Processo Civil**. Porto Alegre, n. 48, Ano VIII, jul./ago. 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 157. Outubro, 2008.