

# BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF SOBRE RECENTES JULGADOS EM TEMAS TRIBUTÁRIOS

*Susy Gomes Hoffmann*<sup>1</sup>

*Fabiana Vicedomini Coelho*<sup>2</sup>

## INTRODUÇÃO

A Constituição de um país é a sua norma fundamental. Todo o sistema positivo deve estar em harmonia com o texto constitucional. Todavia, apesar de todos sabermos que esse é o horizonte a ser alcançado, é pressuposto que poderá ocorrer a inclusão de norma inconstitucional no sistema, de tal modo que, esse sistema deve prever normas de controle da constitucionalidade das leis.

A Constituição da República apresentou duas formas de controle de constitucionalidade: pela via difusa – com a aferição, de forma incidental da adequação da norma por qualquer

---

1. Doutora em Direito pela PUC-SP Advogada.

2. Especialista em Direito Processual Tributário pela PUC-SP Advogada.

juízo ou tribunal pátrio –, e pela via concentrada pelo E. Supremo Tribunal Federal na qual a declaração da inconstitucionalidade/constitucionalidade é o objeto da ação.

O primeiro pensamento sobre o tema nos levaria à conclusão de que uma norma declarada inconstitucional não poderia gerar qualquer efeito, uma vez que sempre foi colidente com a normal fundamental trazida pela Constituição. Todavia, o reconhecimento da inconstitucionalidade jamais ocorre no momento imediatamente seguinte ao do início da vigência da lei, de maneira que, no mais das vezes, atos, contratos, obrigações ocorreram durante o período de vigência da lei tida posteriormente por inconstitucional, e é necessário verificar se os efeitos deles decorrentes podem, em situações excepcionais, ser considerados válidos.

A discussão sobre a possibilidade de ser modulada, temporalmente, a norma tida por inconstitucional não é nova. O Ministro Celso de Mello, no voto do Agravo de Instrumento 453-071-4, traz, de forma ímpar a evolução do estudo sobre o tema, e a necessidade de ser feita, em caráter excepcional, “a manipulação temporal” da norma inconstitucional. Destacamos a seguir parte do Voto:

Sabemos – como tive o ensejo de salientar em decisão proferida na ADI 2.215-MC/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO (Informativo/STF nº 224/2001) – que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, do caráter eminentemente rígido de que se revestem as normas inscritas no estatuto fundamental.

Essa posição de eminência da Lei Fundamental – que tem o condão de desqualificar, no plano jurídico, o ato em situação de conflito hierárquico com o texto da Constituição – estimula reflexões teóricas em torna da natureza do ato inconstitucional, daí decorrendo a possibilidade de reconhecimento, ou da inexistência, ou da nulidade, ou da anulabilidade (com eficácia “ex nunc” ou com eficácia “ex tunc”, ou , ainda, da ineficácia do comportamento estatal incompatível com a Constituição.

...

Essa nova percepção do tema, Senhores Ministros, reflete, de certa maneira, nítida influência decorrente da prática jurisprudencial do Tribunal Constitucional Federal germânico, como ressalta PAULO BONAVIDES (“Curso de Direito Constitucional”, p. 308, item n. 9, 10<sup>a</sup>. Ed., 2000, Malheiros), **cujo autorizado magistério sustenta a necessidade de criar-se, no plano do controle de constitucionalidade dos atos estatais, “um espaço de tempo, intermediário, que assegure a sobrevivência provisória da lei declarada incompatível com a Constituição”.** (destacamos)

Esse julgamento ocorreu em fevereiro de 2002, quando já havia sido trazida ao sistema positivo, a Lei nº 9.868/99. Referida lei criou o instituto da modulação dos efeitos da decisão proferida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade e Ação Direta de Constitucionalidade, para resguardar a “*segurança jurídica*” e o “*excepcional interesse social*”, com o intuito de delimitar um marco temporal referente aos efeitos da decisão. Veja-se os literais termos da letra da lei:

*“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.**”* (destacamos)

Portanto, a referida lei positivou o entendimento doutrinário abordado no Voto do Ministro Celso de Mello, acima citado, no sentido de que em caráter excepcional, e por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, a declaração da inconstitucionalidade poderia ter seus efeitos modulados no tempo.

Ainda, importante colacionar que o Código de Processo Civil de 2015, por sua vez, prevê em seu art. 927, § 3º que “*na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica*”.

Ou seja, tanto na via do controle de constitucionalidade difusa bem como na via concentrada é possível a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mas como anunciado pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 6244 ED, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, 24/08/2020, a modulação deve ocorrer somente em casos excepcionais.

*“(…) MODULAÇÃO DE EFEITOS EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE EXCEPCIONALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. (...) 3. Ausência, no caso, de demonstração fundamentada, pela parte Embargante, de razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27 da Lei 9.868/1999) a justificar a excepcional modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. (...)”* (destacamos)

Seguimos o entendimento que a modulação tem fundamentos diversos nos casos do controle difuso e concentrado; bem como quando a modulação resulta de uma alteração de jurisprudência daquela que é definida pela via concentrada, sem que houvesse jurisprudência pacífica sobre o tema. Para nós, nesse segundo caso, a modulação teria campo mais restrito, com o único objetivo de proteger cidadãos de boa fé em vista das relações jurídicas advindas da referida lei. Todavia, essa questão, em razão da brevidade deste artigo, não será aqui desenvolvida.

Este tema ganha contornos específicos na seara tributária, pois sempre que uma lei que institui, majora ou trata de um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária é declarada inconstitucional, uma eventual modulação temporal dos seus efeitos atingirá um grupo de contribuintes. E sobre isso pretende-se tratar nesse breve artigo, com olhos para julgados do Supremo Tribunal Federal que aplicaram, recentemente, à matéria tributária, a modulação dos efeitos.

## **OS PRINCÍPIOS QUE REGEM A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**

O instituto da modulação dos efeitos da decisão, como visto, foi criado para preservar, não só o princípio constitucional da segurança jurídica, protegendo as obrigações já ocorridas, mas também o interesse social de comprovada e relevante importância.

O conceito de “interesse social de comprovada e relevante importância” nos parece de difícil e perigosa demarcação, pois se os diversos julgados que resultaram na declaração de inconstitucionalidade de dispositivos normativos nos mostra que corre um largo espaço temporal entre a edição da lei e a sua declaração de inconstitucionalidade, por consequência, nos parece também de fácil e talvez até mesmo ilusória a conclusão de que a aplicação de efeitos “ex nunc” para referidas decisões de inconstitucionalidade seria a que melhor atenderia o interesse social, pois preservaria todas as obrigações decorrentes da lei até a sua declaração de inconstitucionalidade.

A questão é ainda mais peculiar quando se trata das normas tributárias, pois eventual modulação para efeitos “ex nunc”, poderia, no entender de alguns, atender ao interesse social, uma vez que não demandaria a devolução de valores que entraram para os cofres públicos, pois essa devolução oneraria toda a sociedade. Todavia, não concordamos com tal encaminhamento. Afinal, o maior prejuízo à sociedade é que uma lei inconstitucional produza efeitos, pois se isso não ocorrer apenas em caráter excepcionalíssimo, estaria, a nosso ver, sendo atingido o Estado de Direito que é pautado no respeito à Constituição e à lei.

Para nós há dois grandes princípios que poderão ser colidentes quanto ao tema ora tratado: o princípio da segurança jurídica – aqui incluído o excepcional interesse social da imutabilidade de atos normativos durante o período da vigência da lei declarada inconstitucional – e o princípio da isonomia.

Assim, caberá ao Supremo Tribunal Federal, sopesar esses princípios para aplicar, com fundamento e, sempre em caráter excepcional, a modulação dos efeitos e eleger o lapso temporal e os atos que seguirão sem alteração apesar da declaração de inconstitucionalidade.

Importante registrar que o princípio da segurança jurídica é ínsito ao Estado de Direito, pois nele os cidadãos têm a segurança sobre a estabilidade do sistema positivo que não será alterado de forma a causar surpresa e insegurança ao jurisdicionado. Tanto que uma das hipóteses previstas no Código de Processo Civil é que ocorra a modulação dos efeitos quando a decisão resultar em alteração da jurisprudência da Corte, alteração essa, consoante nossa interpretação, que prejudique os cidadãos (no caso os contribuintes).

Ocorre que apesar de se entender que essa possibilidade de modulação está mais afeta aos casos de controle difuso da constitucionalidade, é certo que uma lei poderá ter passado pelo controle difuso por meio de ações propostas por contribuintes e ser objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade a ser decidida pelo Supremo Tribunal Federal, de tal modo que o tema poderá chegar à Suprema Corte pelas duas vias e ter o julgamento em conjunto.

O princípio da segurança jurídica aplicado à declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo tem o condão de preservar todas as relações jurídicas que surgiram fundamentadas nessa lei e que envolvem os cidadãos que obedeceram aos comandos legais e que confiaram na lei; mas, por outra via, entendemos que jamais o interesse social poderá ser dirigido ao ente estatal que recebeu valores oriundos de relação jurídica tributária com fundamento em lei inconstitucional. Justificativa que cada vez mais se tem verificados pelas Procuradorias das Fazendas ao requerer a modulação de efeitos “ex nunc” às normas tributárias julgadas inconstitucionais.

Ademais, é preciso ser questionado se, ao modular, será possível tratar igualmente todos os sujeitos das relações e, ao mesmo tempo, preservar a segurança jurídica e o interesse social.

No próximo tópico iremos analisar três recentes julgados do Supremo Tribunal Federal que ao declararem a inconstitucionalidade da lei, modularam os efeitos dessa declaração.

Adiantando a análise, temos que considerar que o princípio da igualdade impõe a análise de uma relação ser igual ou desigual em relação a algo ou alguém. Nesse sentido pode-se iniciar o debate por saber se o fato de um contribuinte questionar administrativa ou judicialmente um tributo pode ser um fator de distinção. Ou, se em razão da estabilidade e ordem no sistema positivo, pode-se impedir o contribuinte de buscar reaver valores pagos a maior em razão da declaração de inconstitucionalidade da norma tributária.

E, a análise tem que passar pelo princípio da segurança jurídica, ao verificar o interesse social, no sentido de que atribuir efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade por questões econômicas, pois, esse entendimento, consoante nosso pensamento, em vez de prestigiar a segurança jurídica e o cidadão/contribuinte de boa-fé, acaba por prestigiar aqueles que fizeram e aplicaram lei inconstitucional.

A análise passará pelos fundamentos que levaram os Ministros a decidirem pela modulação e se houve fundamento para o fator de distinção entre os contribuintes.

### **A ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA ISONOMIA PARA A DECISÃO PELA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NOS JULGADOS: RE 851.108/SP, ADI 1945 E RE 574.706.**

Iniciamos nossa análise pelo RE 851.108/SP, nos autos do qual, como sabido, o E. Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, pacificou o entendimento de que é inconstitucional a exigência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nos casos em que (i) em que o doador tenha domicílio ou residência no exterior e (ii) o de cujus possuía bens, era residente ou

domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, mediante o fundamento de que a Constituição Federal apenas permite a incidência do imposto estadual se existir prévia Lei Complementar prescrevendo as regras gerais de incidência, nos termos do artigo 155, § 1º, III da Carta Magna de 1988.

Posteriormente, o E. STF modulou os efeitos dessa decisão, decidindo pela eficácia “ex nunc”, a contar da publicação do Acórdão (20/04/2021), *“ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”*.

Esta modulação de efeitos, nos termos do v. Aresto proferido no RE 851.108/SP, foi realizada em razão das seguintes justificativas: (i) ter o Estado de São Paulo instituído previamente lei ordinária para a cobrança do ITCMD nas hipóteses do inciso III do § 1º do artigo 155 da CF/88; (ii) o provável impacto negativo aos cofres do Estado de São Paulo em vista da declaração de inconstitucionalidade da lei; e, (iii) a existência de jurisprudência advinda do próprio E. STF considerando válida a edição, pelos Estados, com fulcro na competência legislativa plena, de lei com a previsão de incidência do ITCMD sobre doações ou bens oriundos de herança provenientes do exterior.

Contudo, analisando-se a modulação dos efeitos realizada pelo E. STF, temos dificuldade em concluir que a Egrégia Corte Suprema tenha se pautado nos princípios da segurança jurídica e da isonomia, como assim deveria ser pelas regras acerca do tema modulação, mas sim, e ao que parece, se guiou precipuamente no potencial impacto econômico da decisão proferida para os cofres públicos estaduais, o que aliás está expresso no Acórdão.

Como apresentamos linhas acima, entendemos que a questão econômica não pode caracterizar o interesse social a demandar a modulação, pois, nesses casos, indiscutivelmente, haverá uma premiação aos entes que propuseram e promulgaram leis inconstitucionais, ferindo o direito dos contribuintes.

Pelo enfoque do princípio constitucional da segurança jurídica – que intenta preservar as estabilidades das relações jurídicas e proteger a confiança legítima dos contribuintes nas determinações das leis vigentes – resta certo que a modulação havida no Tema 825 de repercussão geral, de acordo com o nosso entendimento, vai em sentido contrário aos ditames do instituto, pois uma gama enorme de contribuintes se pautaram e recolheram o tributo exigido pelos Estados, não sendo justo que agora sejam punidos, com o impedimento de reaverem o indébito tributário que lhes é assegurado dentro do período quinquenal.

O que se está querendo demonstrar é que, ao arrepio do citado princípio constitucional, enquanto alguns contribuintes recolheram o imposto declarado inconstitucional e não possuem o direito à repetição, outros, não pagaram por terem questionado a lei, e não precisarão pagar, premiando, como se observa, o inadimplente em detrimento do adimplente de boa-fé que seguiu os ditames das normas jurídicas que lhes impunham o recolhimento da exação.

Ademais, com essa modulação estimula-se a litigiosidade, pois o fator eleito como de distinção para fins de modulação é a insurgência do contribuinte em face da lei sem o pagamento ou depósito do tributo. Esse fator eleito afronta o princípio da isonomia.

Isto porque, como se analisa da modulação dos efeitos havida no RE 851.108/SP, há uma notória diferença de tratamento, inclusive, no que se refere aos contribuintes que ajuizaram demandas judiciais antes da publicação do Acórdão proferido pela Egrégia Corte Suprema para discussão do tema.

Assim, a nosso ver, a decisão do Supremo Tribunal Federal afrontou o princípio da isonomia em matéria tributária, pois o fator de distinção para aplicação da modulação, não guardou sintonia com a igualdade, penalizou, no mínimo, a boa-fé dos contribuintes que pagaram o imposto declarado inconstitucional, bem como tal fator premiou os insurgentes e não pagadores.

Como se não bastasse todos esses aspectos, cumpre ainda ressaltar que o RE 851.108/SP é originário de um processo judicial ajuizado no ano de 2011, o que nos impede considerar que, neste caso, a modulação dos efeitos parece ter sido aplicada apenas para suprir o lapso temporal entre a ação e o seu final, tendo como fundamento de “interesse social” o chamado “consequencialismo jurídico”.

Outro caso emblemático, e que ainda vem causando muitas discussões e insegurança jurídica, refere-se ao julgamento do RE 574.706/PR, em que o E. STF, após declarar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, julgou os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, definindo que o ICMS a ser excluído das referidas bases de cálculo é o destacado em nota fiscal de venda, bem como modulando os efeitos da decisão para que sejam aplicados somente aos fatos geradores ocorridos após a primeira decisão proferida (15/03/2017), ressaltados os contribuintes que ajuizaram ações – administrativas ou judiciais – antes deste marco temporal.

Da mesma forma que a modulação para o caso do IT-CMD, há críticas a serem feitas na modulação dos efeitos proferida no RE 574.706/PR, pois, em verdade, gerou-se e gera, na realidade, insegurança jurídica que afetou diretamente a economia brasileira e o direito à justa e livre concorrência – exatamente o contrário do que o instituto prega -, pois, ferindo, ainda, o princípio da isonomia, criou diferença entre os contribuintes que ajuizaram demandas judiciais antes de 15/03/2017 e aqueles que acreditaram na constitucionalidade da norma e recolheram o tributo, sem discussão da lei.

De outro lado, não há como deixar de ser mencionado que nos parece ter sido despropositada a modulação dos efeitos da decisão nesse caso, uma vez que o E. STF, no julgamento do RE 574.706/PR, não alterou entendimento dominante dos Tribunais Superiores sobre a matéria, situação apta e que permitiria a aplicação do instituto da modulação dos efeitos de que trata o § 3º do artigo 927 do CPC; mas muito pelo contrário,

esse próprio E. STF, em julgamento anterior no ano de 2014 – RE 240.785 -, já havia se pronunciado no sentido da exclusão do imposto estadual da base imponible da COFINS, em vista de ser montante “*estranho ao conceito de faturamento*”. E, mais ainda, há que ser acrescentado que o julgamento do RE 240.785 se iniciou muito antes, com a indicação clara da posição a ser adotada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

De se ressaltar que exatamente este foi o posicionamento do Ministro EDSON FACHIN ao negar o pedido de modulação dos efeitos, ocasião na qual deixou expressamente consignado que, além de ter sido inapropriada, a modulação neste julgamento foi realizada ao arrepio do princípio constitucional da segurança jurídica, note-se:

“(…) Quanto ao pedido, ou seja, a segunda pretensão que veio nos embargos, a eminente Ministra-Relatora, seguida pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes, concede modulação, por assim dizer, parcial dos efeitos temporais da decisão. Aqui, creio que, pelo menos no meu ponto de vista, **cabe lembrar o sentido e alcance da expressão interesse social e segurança jurídica que, à luz do parágrafo 3º do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, propicia, em situações excepcionais, a modulação dos efeitos temporais da decisão.** Nada obstante as bem expostas razões, como sempre, de maneira elegante e escorreita, **peço todas as vênias para assentar que, pessoalmente, da interpretação racional e sistemática da ordem jurídica incidente na matéria, não vejo que a decisão encontre qualquer sentido a chamar à colação a hipótese do parágrafo 3º do art. 927 do Novo Código de Processo Civil.** A pretensão da parte embargante se sustenta precisamente no que alega ser segurança jurídica e interesse orçamentário, eis que alega - é a frase que consta nos autos - que a Receita Federal do Brasil não dispõe de dados para aplicar adequadamente a decisão em questão, de forma puramente retroativa. Ainda alega que o entendimento adotado promove enorme redistribuição de recursos sociais, visando, por embargos, a preservar o equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado. Também argumenta no sentido da perda referente à arrecadação. Indica-se a cifra - que é, sem dúvida nenhuma, extraordinária quantitativamente - de 250 bilhões de reais. (...). A apresentação do valor além de não ser precisa, com a devida vênia, não constitui argumento genuinamente jurídico. Segurança jurídica corresponde a um estado de estabilização das relações

**jurídicas em que o cidadão, nomeadamente o contribuinte, espera, de forma legítima, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade em relação aos atos do Poder Público, logo, também do Poder Judiciário.** Esse, efetivamente, em meu modo de ver, foi o efeito da decisão embargada, respeitando o princípio da proteção jurídica. Não tenho dúvida de que a decisão embargada é coerente com a proteção da confiança e, portanto, da segurança jurídica. **Seguiu-se o único entendimento, que já havia sido firmado nesta Suprema Corte, acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.**<sup>3</sup> (destacamos)

De outra ponta, ainda, analisando o instituto da modulação dos efeitos à luz do direito material, é de se questionar se é crível que uma regra de direito processual possa se sobrepor ao direito material envolvido no tema. Ou seja, a limitação dos efeitos de uma decisão proferida em sede de repercussão geral, pode limitar, por exemplo, o direito à repetição do indébito insculpido no artigo 168 do Código Tributário Nacional?

---

3. E continua o Ministro em seu voto: **Ainda que o julgamento do RE 240.785 tenha terminado apenas em 2014, fixando-se a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, desde 2006, neste Tribunal, havia maioria no sentido dessa tese. Com a devida vênia, do estudo que fiz, não houve mudança repentina, nem tampouco surpresa; ao contrário, a decisão trouxe a estabilidade.** Saliendo que eventual modulação promoveria resultados fáticos que considero incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico e convalidaria cobranças consideradas inconstitucionais. Caberia ao contribuinte o ônus de arcar com valores erroneamente arrecadados, enquanto ocorreria um aumento sem causa da esfera jurídica, econômica e financeira por parte da União. *É certo que pode haver - e há - interesse orçamentário, mas o interesse orçamentário não é necessariamente sinônimo de interesse público.* **A perda da arrecadação não me parece argumento idôneo a permitir que os efeitos de lançamentos inconstitucionais que agridem direitos fundamentais dos contribuintes sejam mantidos. A Lei 13.473, de 8 de agosto de 2017, Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, previu no anexo de riscos fiscais, especificamente, no ponto 3.2.1, tema 1, que havia risco possível quanto à decisão relativa à exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Nesse contexto, é de responsabilidade da União o provisionamento dos recursos orçamentários cabíveis. Não pode, portanto, querer aproveitar-se de sua displicência e imputar aos contribuintes ônus de arcar com os valores indevidamente arrecadados. Assim, em meu modo de ver, não pode a União fundamentar o requerimento de modulação. Se pode, não deve ser acolhido, para atingir equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes. Por isso, Senhor Presidente, entendo que a admissão da modulação, neste caso, propiciaria que as consequências jurídicas fossem preteridas em relação às financeiras, o que contraria uma das ideias essenciais do Estado Democrático de Direito (...)**” (destacamos)

Dependendo da resposta, pode ser que admitamos efeito confiscatório a uma decisão judicial que não permita a restituição/compensação de imposto recolhido indevidamente e não alcançado pela prescrição quinquenal.

Por fim, também é digna de comentário a modulação dos efeitos havida na discussão sobre a tributação de softwares na ADI 1945, ocasião na qual a Suprema Corte decidiu que não incide ICMS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computador; o Ministro DIAS TOFFOLI, acompanhado pela maioria dos demais Ministros (vencido apenas o Ministro Marco Aurélio), deixou estabelecido que a decisão de mérito terá efeitos *ex nunc* a partir da data da publicação da ata de julgamento (publicação em 03/03/2021).

Fazendo-se uma análise da modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI 1945, tem-se a constatação de dois principais cenários, quais sejam: (i) a impossibilidade de repetição do indébito do ICMS para os contribuintes que recolheram o imposto estadual até a véspera da data da publicação da ata de julgamento, vedando que os Municípios exijam ISS com relação aos mesmos fatos geradores e (ii) o impedimento de que os Estados cobrem o ICMS no que toca a fatos geradores ocorridos até a data da publicação da ata de julgamento, ressalvadas as ações judiciais em curso e hipóteses de comprovada bitributação.

Neste caso, entendemos, como esclarecido no início do artigo, que a modulação de efeitos em Ação Direita de Inconstitucionalidade deve ter o caráter ainda mais restrito e excepcional do que no controle de constitucionalidade pela via difusa; todavia, considerando que este caso envolvia conflito de competência entre dois entes da federação e que a aplicação de efeitos “*ex nunc*” poderia prejudicar os contribuintes de boa-fé, vemos que a modulação era necessária.

Entendemos que, diferentemente da modulação dos efeitos ocorrida no RE 815.108/SP e no RE 574.706/PR, no caso da ADI 1945, o E. STF cumpriu o seu papel, pois os termos da

modulação havida, nesta hipótese, obedeceram aos princípios da segurança jurídica e isonomia em matéria de direito tributário, isto porque, da mesma forma que a Egrégia Suprema Corte entendeu que não cabe ao contribuinte requerer a repetição do indébito de ICMS ao Estado, decidiu que não cabe ao Município efetuar a cobrança retroativa do ISS, sob pena de bitributação, demonstrando, não só que não fixou o objetivo da modulação apenas no interesse do Estado, mas também que não fez diferenciação entre contribuintes que se encontrem numa mesma situação jurídica.

## CONCLUSÃO

Após essas breves considerações, concluímos que o instituto da modulação dos efeitos das decisões foi criado e tem o dever de preservar a segurança jurídica e impactar positivamente na uniformização da jurisprudência, contudo, infelizmente, em alguns casos, tem gerado mais controvérsias a respeito de temas que há anos se arrastam por uma decisão definitiva, até mesmo prejudicando contribuintes que acreditaram na legalidade da norma editada, premiando a edição de leis inconstitucionais.

A respeito do tema, Lenio Streck afirma que<sup>4</sup>:

“A modulação de efeitos não pode representar uma abertura interpretativa dada ao Judiciário, para que este delimite de forma arbitrária (discricionária) os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. (...) O consequencialismo não pode servir de balizamento para a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade, dado que, sob este prisma, o direito constitucional jamais conseguirá sustentar a proteção e promoção dos direitos fundamentais, exatamente pelo seu caráter de individuais, mas que beneficiam a coletividade»

Ou seja, a sistemática da modulação dos efeitos, apesar de ser uma tendência, e reconhecemos que em casos excepcionais

---

4. *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. Revista dos Tribunais, 2014, p. 807-809

é necessária, deve ser aplicada com fundamento no sopesamento entre o princípio da segurança jurídica e o da isonomia.

E, consoante o nosso posicionamento, o “interesse social”, indicado como critério legal para a modulação, jamais poderá estar pautado em tema econômico, nos temas tributários, com o fim de proteger o orçamento do ente da federação que instituiu e cobrou tributo inconstitucional.

Relembrando as lições de Geraldo Ataliba<sup>5</sup>, é necessário que todos os operadores do sistema jurídico traduzam, em suas decisões, o significado do princípio da segurança jurídica.

“Este conjunto harmônico de princípios é a fiel tradução do significado da segurança jurídica, que tem a sua justificação na circunstância de que não se compreenderia que os cidadãos se reunissem em república, para darem ao Estado a possibilidade de exercitar os poderes que deles mesmos recebeu, usando tais faculdades, instrumentos e meios deslealmente ou surpreendentemente relativamente aos próprios cidadãos. Daí por que entre as mais graves violações dos agentes públicos, principalmente os políticos, estejam o abuso de poder, a deslealdade, a surpresa, a agressão às liberdades públicas.”

Portanto, entendemos, com fundamento nas lições do referido Professor que os cidadãos e os contribuintes não podem ter, por meio da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, que o Poder Público agrida os direitos dos contribuintes por anos e que não haja consequência para tal ato ilegal e desleal.

---

5. República e Constituição. Malheiros, São Paulo, 1985, p. 182

