

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO

EDSON DIAS DA SILVA FILHO

**GANHA MAS NÃO LEVA, PERDE MAS NÃO PAGA: A MODULAÇÃO TEMPORAL
DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

GOIÁS-GO

2023



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR VERSÕES ELETRÔNICAS DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE GRADUAÇÃO NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DA UFG

Na qualidade de titular dos direitos de autor, autorizo a Universidade Federal de Goiás (UFG) a disponibilizar, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional (RI/UFG), regulamentado pela Resolução CEPEC no 1240/2014, sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei no 9.610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data.

O conteúdo dos Trabalhos de Conclusão dos Cursos de Graduação disponibilizado no RI/UFG é de responsabilidade exclusiva dos autores. Ao encaminhar(em) o produto final, o(s) autor(a)(es)(as) e o(a) orientador(a) firmam o compromisso de que o trabalho não contém nenhuma violação de quaisquer direitos autorais ou outro direito de terceiros.

1. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação (TCCG)

Nome(s) completo(s) do(a)(s) autor(a)(es)(as): **Edson Dias da Silva Filho**

Título do trabalho: **“GANHA MAS NÃO LEVA, PERDE MAS NÃO PAGA: A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA”**

2. Informações de acesso ao documento (este campo deve ser preenchido pelo orientador) Concorda com a liberação total do documento SIM NÃO¹

[1] Neste caso o documento será embargado por até um ano a partir da data de defesa. Após esse período, a possível disponibilização ocorrerá apenas mediante: a) consulta ao(à)(s) autor(a)(es)(as) e ao(à) orientador(a); b) novo Termo de Ciência e de Autorização (TECA) assinado e inserido no arquivo do TCCG. O documento não será disponibilizado durante o período de embargo.

Casos de embargo:

- Solicitação de registro de patente;
- Submissão de artigo em revista científica;
- Publicação como capítulo de livro.

Obs.: Este termo deve ser assinado no SEI pelo orientador e pelo autor.



Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta, Professor do Magistério Superior**, em 22/02/2023, às 18:31, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Edson Dias Da Silva Filho, Discente**, em 23/02/2023, às 08:11, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3522664** e o código CRC **122515B6**.

Referência: Processo nº 23070.007873/2023-10

SEI nº 3522664

**GANHA MAS NÃO LEVA, PERDE MAS NÃO PAGA: A MODULAÇÃO TEMPORAL
DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC, requisito para a aprovação na disciplina de Monografia Jurídica II do Curso de Direito da Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais Aplicadas da Cidade de Goiás da Universidade Federal de Goiás – UFG e para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Dra. Maria Carolina Carvalho Motta.

GOIÁS-GO

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UFG.

Silva Filho, Edson Dias da
Ganha mas não leva, perde mas não paga [manuscrito]: a modulação temporal de efeitos em matéria tributária / Edson Dias da Silva Filho. - 2023.
68 f.

Orientador: Profa. Dra. Maria Carolina Carvalho Motta.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Goiás, Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais Aplicadas, Direito, Cidade de Goiás, 2023.
Bibliografia.

1. Direito Tributário. 2. Direito Constitucional. 3. Controle de Constitucionalidade. 4. Processo Constitucional. 5. Modulação Temporal. I. Motta, Maria Carolina Carvalho, orient. II. Título.

CDU 34:336.2



UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
UNIDADE ACADÊMICA ESPECIAL DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

ATA DE DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos **vinte e dois dias do mês de fevereiro do ano de dois mil e vinte e três**, iniciou-se a sessão pública de defesa do trabalho de conclusão de curso (TCC) intitulado “**GANHA MAS NÃO LEVA, PERDE MAS NÃO PAGA: A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**”, de autoria de **Edson Dias da Silva Filho**, do curso de **Direito**, da Unidade Acadêmica Especial de Ciências Sociais Aplicadas da UFG. Os trabalhos foram instalados pela **professora Maria Carolina Carvalho Motta (UAECSA/UFG)** com a participação dos demais membros da Banca Examinadora: **Vitor Sousa Freitas (UAECSA/UFG)** e **Bruna Pinotti Garcia (UAECSA/UFG)**.

Após a apresentação, a banca examinadora realizou a arguição do estudante. Posteriormente, de forma reservada, a Banca Examinadora considerou o TCC aprovado.

Proclamados os resultados, os trabalhos foram encerrados e, para constar, lavrou-se a presente ata que segue assinada pelos Membros da Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Maria Carolina Carvalho Motta, Professor do Magistério Superior**, em 24/02/2023, às 17:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Vitor Sousa Freitas, Professor do Magistério Superior**, em 24/02/2023, às 17:25, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **BRUNA PINOTTI GARCIA, Professora do Magistério Superior**, em 24/02/2023, às 17:47, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.ufg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **3522663** e o código CRC **7A27F12F**.

RESUMO

Este trabalho propõe analisar a impossibilidade do Supremo Tribunal Federal restringir a eficácia temporal de suas decisões nas lides tributárias, subvertendo as garantias fundamentais asseguradas aos contribuintes. Há a explanação de que o grande problema existente no emprego do presente instituto não diz respeito ao seu ingresso no ordenamento jurídico brasileiro mediante o art. 27 da Lei n. 9.868/99, mas que a vaguidade semântica do conceito de segurança jurídica e excepcional interesse social, condicionantes da modulação, permite a utilização desrazoável apenas para satisfazer meros intuitos justificatórios. Foi realizado o estudo de caso sobre o Recurso Extraordinário 714.139/SC (Tema 745), abordado sobre a perspectiva de que ao legitimar as cobranças realizadas ao arrepio do Sistema Tributário Nacional, a Corte Suprema não estará em nenhum momento cumprindo o seu papel de conferir maior efetividade ao texto constitucional, pelo contrário, a manutenção dos efeitos de lei tributária inconstitucional fomenta o Estado a reiterar novas violações.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Direito Constitucional. Controle de Constitucionalidade. Processo Constitucional. Modulação Temporal.

ABSTRACT

This work proposes to analyze and establish the possibility of the Federal Supreme Court to restrict the temporal effectiveness of its decisions in tax cases, subverting the fundamental guarantees assured to taxpayers. There is an explanation that the great problem existing in the use of this institute does not concern its entry into the Brazilian legal system through art. 27 of Law n. 9.868/99, but that the semantic vagueness of the concept of legal security and exceptional social interest, conditioning factors of modulation, allows its unreasonable use only to satisfy mere justification purposes. A case study was carried out on the Extraordinary Appeal 714.139/SC (Topic 745), approached from the perspective that at no time will the Supreme Court be fulfilling its role of giving greater effectiveness to the constitutional text, legitimizing charges made in disagreement with the National Tax System, on the contrary, the maintenance of an unconstitutional law encourages the State to edit new unconstitutional norms.

KEYWORDS: Tax Law. Constitutional law. Constitutionality Control. Constitutional Process. Temporal Modulation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE.....	9
1.1 Unidade do Ordenamento e Supremacia da Constituição	9
1.2 Modelos clássicos de controle judicial de constitucionalidade	10
1.3 Adoção do controle misto no Brasil.....	12
1.4 Controle difuso nos Tribunais	13
1.5 Efeitos da decisão.....	20
2. MODULAÇÃO DE EFEITOS DA NORMA INCONSTITUCIONAL.....	23
2.1 Flexibilização da Teoria da Nulidade	23
2.2 Aplicação em Matéria Tributária	27
2.3 Segurança Jurídica e Excepcional Interesse Social	31
3. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	37
3.1 Responsabilidade social pelo pagamento de tributos	37
3.2 Princípio da estrita legalidade e o direito de propriedade.....	38
3.3 Dever de restituição do indébito como instrumento de autoconservação do ordenamento	41
3.4 Natureza jurídica da repetição do indébito	42
3.5 Vedação ao enriquecimento sem causa.....	44
4. ESTUDO DE CASO: MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS DO TEMA 745.....	47
4.1. Contexto da discussão	47
4.2 Atribuição de efeitos <i>pro futuro</i> na decisão	52
4.3 Análise crítica	55
CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS.....	65

INTRODUÇÃO

As discussões judiciais envolvendo questões tributárias, diferente do que algumas pessoas imaginam, possuem grande relevância dentro da sociedade que estamos engajados, pois quando proferidas pelos tribunais superiores carregam forte repercussão político econômica.

Geralmente, o vetor responsável para a busca da tutela jurisdicional nos conflitos dessa espécie, consiste na seguinte situação: o particular de um lado discordando em entregar livremente o seu patrimônio aos cofres públicos por visualizar a ausência de lastro constitucional que dê embasamento na obrigação imposta, de outro a Administração Fazendária objetivando efetivar a arrecadação de certa exação instituída em lei.

A técnica de modulação, embora já consagrada pela jurisprudência nacional, sempre foi objeto de preconceito no campo tributário, pois a Carta Maior teve o cuidado de tentar frear o arbítrio estatal estabelecendo analiticamente quais as materialidades passíveis de tributação e conferindo a cada um dos Entes Federados a Competência que pode ou não ser exercida, objetivando compatibilizar a arrecadação com o respeito ao patrimônio e a liberdade dos particulares.

Entretanto, nos últimos anos os conflitos tributários submetidos à apreciação do Supremo Tribunal Federal, são recorrentemente acompanhados de debates em torno da modulação, principalmente em virtude da alegação pelos entes fazendários de que caso os contribuintes obtenham êxito na demanda, a devolução dos valores cobrados, produzirão um cenário de impacto nas finanças públicas, sendo necessário limitar o direito a repetição do indébito.

Este trabalho, portanto, tem como propósito abordar, justamente, a utilização do instituto da modulação temporal de efeitos previsto no art. 27 da Lei n. 9868/99 em lides tributárias. A problemática que inspirou a pesquisa consiste no questionamento se é compatível dentro de uma perspectiva do Estado Democrático de Direito, cujo centro de toda discussão corresponde a pessoa humana, utilizar da técnica modulatória para legitimar cobranças efetuadas fora dos limites constitucionais em detrimento aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes? Além do mais, em qual medida, a manutenção da posse de recursos obtidos ilegalmente sob o rótulo de

tributos na mão do Poder Público, promovem mais a Constituição do que o seu estorno aos devidos titulares?

Para alcançar as respostas plausíveis, o trabalho monográfico foi estruturado em quatro capítulos. No primeiro capítulo será analisado o controle de constitucionalidade, especificamente o exercido por via de exceção, buscando conceituá-lo e compará-lo com o controle abstrato, destacando as suas principais características e a maneira do seu desempenho no Brasil.

O segundo capítulo parte de uma explanação sobre a utilização da técnica modulatória pelo Supremo Tribunal Federal, flexibilizando a regra dos efeitos *ex tunc* da decisão que declara a ausência de higidez constitucional da norma jurídica objeto de apreciação, dialogando com a sua (in)aplicabilidade em matéria tributária e analisando o que constitui os critérios de segurança jurídica e excepcional interesse social para fins de modulação.

No terceiro será pontuado os direitos fundamentais do contribuinte que estão em jogo quando o Estado institui tributos em discordância com a Constituição. Discorrendo sobre a repetição do indébito enquanto uma das faces da legalidade tributária, bem como o seu papel restaurador de danos injustos, evitando o enriquecimento sem causa do Poder Público.

Será realizado um estudo de caso no capítulo final, selecionado em virtude da sua capacidade de explicitar perfeitamente a problemática versada ao longo da pesquisa. Trata-se do Recurso Extraordinário 714.139/SC (Tema 745), julgado pelo STF no final de 2021, mas que continua implementando as suas consequências na esfera patrimonial das pessoas, pois apesar de haver o acolhimento da alegação feita pelos contribuintes apontando a inconstitucionalidade das alíquotas extremamente onerosas de ICMS nos serviços de energia elétrica e telecomunicações, os Ministros do Supremo, de maneira até então inédita e bastante polêmica, implementaram a técnica de modulação com efeitos *profuturo* a favor dos Estados.

Logo, será utilizado no trabalho, uma metodologia de pesquisa descritiva com revisão bibliográfica, recorrendo ao trabalho de vários doutrinadores através de um método dialético, trabalhando com as premissas e análises de argumentos e contra argumentos deles perante o tema.

1. CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE

1.1 Unidade do Ordenamento e Supremacia da Constituição

A análise do ordenamento jurídico de um país deve começar pela investigação do vetor fundamental de validade das suas normas que regula não apenas a conduta das pessoas dentro do contexto social, como também o modo de produção das demais normas presentes no sistema.

Assim, partindo da teoria escalonada desenvolvida por Hans Kelsen, a unidade do ordenamento é conferida pelo reconhecimento de normas situadas em planos hierárquicos distintos, estando no ápice dessa estrutura a denominado norma superior que confere validade a todas as demais. A Constituição, portanto, corporifica a ideia de um princípio supremo que orienta inteiramente o ordenamento estatal e a própria existência da comunidade constituída por esse ordenamento. (BOBBIO, 1996)

Contudo, o conflito entre as normas representa algo natural, já que essa unidade não retira a complexidade do ordenamento devido ao fato do direito se preocupar na regulação da realidade material que está em constante movimento, atribuindo-lhe caráter jurídico. A situação de confronto normativo exige a atuação de mecanismos aptos a reestruturar a unidade comprometida, sobressaindo-se, entre eles, o controle de constitucionalidade no qual fixa um juízo de comparação dos atos infraconstitucionais perante a Constituição. (BARROSO, 2019)

Duas premissas são essenciais para a existência do controle de constitucionalidade: a supremacia e a rigidez constitucional. A supremacia como pontuado anteriormente, eleva a Constituição ao topo da hierarquia do sistema normativo, de tal sorte que os demais atos precisam observá-la integralmente. Já a rigidez constitucional remete a forma de produção do texto constitucional que deve ser mais complexo se comparada às das demais presentes no sistema, caso contrário a oposição com as leis seriam resolvidos com a mera regra de interpretação de que a norma posterior revoga o ato anterior e não a inconstitucionalidade. (BARROSO, 2019)

Contudo, apenas com a fixação de sanções diante da configuração de confronto, pode-se falar em uma jurisdição constitucional forte, resultando na

declaração de invalidade do dispositivo incompatível já que a aplicação de uma norma inconstitucional significa deixar de aplicar a constituição. (FERNANDES, 2017)

Gilmar Mendes defende que a ausência de sanção remove o caráter obrigatório da Constituição, convertendo o conceito de inconstitucionalidade em simples expressão de reprovação ou crítica. Nessa linha de raciocínio, Kelsen também afirma que para uma Constituição ser obrigatória, ela precisa da garantia de anulação dos atos inconstitucionais. O controle, portanto, vai além da mera parametricidade, pois o conceito de inconstitucionalidade pressupõe a aplicação de sanções, atribuindo a responsabilidade do exercício desse poder para um órgão competente, operando-se de maneira qualificada. (MENDES, 2017)

1.2 Modelos clássicos de controle judicial de constitucionalidade

Como pontuado anteriormente, o Controle de Constitucionalidade exige a presença de um órgão específico para o seu exercício, levando ao surgimento de vários modelos de justiça constitucional conforme as concepções filosóficas e experiências históricas sofridas por cada nação, entre eles destacam-se dois: o estadunidense e o austríaco.

Nos Estados Unidos, a teoria da separação dos poderes, em sua versão clássica, não teve força suficiente para impedir o Judiciário de balizar eventuais abusos por parte do Legislativo. Influenciado em certa proporção pelo desenvolvimento histórico que o país esteve subordinado na época colonial no qual era vedada a aplicação judicial de leis coloniais contrapostas ao parlamento inglês representado mediante as Cartas. Com a independência americana em 1776, os juízes já tinham a prática de decretar a nulidade das leis que violassem um direito considerado superior, facilitando a absorção da noção de poderem controlar as normas que contrariassem as Constituições dos Estados que acabavam de adquirir autonomia. Dessa forma, o processo colonizador peculiar vivenciado nos Estados Unidos, colaborou em certas proporções para a supremacia do Judiciário no desempenho do controle de constitucionalidade. (MARINONE; MITIDIEIRO; WOLFGANG, 2017)

O controle judicial de constitucionalidade norte-americano emergiu praticamente ao lado da sua independência. Embora sem previsão na Carta Maior, a

Suprema Corte (órgão criado para constituir a última instância do Poder Judiciário), sedimentou a partir do célebre caso Marbury v. Madison não apenas a ideia de que a Constituição constitui a lei suprema do Estado, insuscetível de alterações pelos meios tradicionais; mas também admitiu o papel do judiciário como o seu intérprete final, destacando a obrigação de todo juiz em invalidar a lei que mostrasse essencial para a solução do litígio, afrontar a Constituição. (FERNANDES, 2019)

Consagrou-se através desse importante precedente o denominado controle difuso de constitucionalidade, utilizado em diversos países justamente pela singeleza da forma, conferindo ao juiz da causa a competência para verificação da constitucionalidade. (MENDES, 2017)

Convém pontuar ainda alguns traços primordiais nesse modelo: o primeiro diz respeito ao seu exercício pelo judiciário no desempenho normal de sua função, ou seja, durante a resolução de litígios concretos, controlando-se incidentalmente a constitucionalidade da norma levantada e gerando efeitos *interpartes*; já o segundo compreende a natureza declaratória da decisão favorável à inconstitucionalidade, enxergando a norma como detentora de um vício congênere, gerando efeitos *ex tunc* (retroativos), pois a sentença apenas declara algo (a inconstitucionalidade da norma) existente desde o seu ingresso no ordenamento jurídico, retirando todos os efeitos até então produzidos por ela. (FERNANDES, 2017)

A matriz austríaca, diversamente, tem como pilar as ideias de Hans Kelsen, previstas na Constituição da Áustria de 1920. De acordo com Dirley da Cunha Júnior, o judiciário nesse modelo também é responsável por aferir a constitucionalidade das leis:

O sistema proposto por Kelsen configura-se como uma função constitucional que não seria propriamente judicial, senão, como explica o próprio jurista de Viena, de legislação negativa. Com efeito, na visão Kelseniana, o Tribunal constitucional não julga nenhuma pretensão concreta, mas tão-só o problema abstrato de compatibilidade entre uma lei e a Constituição. Daí haver Kelsen assegurado que não há, nesse juízo puramente lógico, uma aplicação ou não aplicação da lei a um caso concreto, de modo que se estaria, em consequência, diante de uma verdadeira atividade judicial, que supõe sempre uma decisão singular a respeito de um caso controvertido. Se assim o é, diz Kelsen, o Tribunal Constitucional é um legislador; só que legislador negativo. Ambos os órgãos- o fiscalizado e o fiscalizador- são legislativos, só que o Tribunal Constitucional tem organização jurisdicional. (2008, p. 278)

Nesse modelo o controle não seria uma decorrência da atividade judicial, mas uma função constitucional, que melhor se caracterizaria como atividade legislativa negativa. Por estar apartado de situações concretas, não era preciso invocar qualquer

violação a situação subjetiva, cabendo à Corte Constitucional analisar, em abstrato, a constitucionalidade das leis, sendo que a decisão de inconstitucionalidade possuirá efeitos *erga omnes*. (COELHO, 2016)

Apenas um órgão teria legitimidade para realizar esse controle, não dispersando o papel a qualquer juiz ou tribunal igual ao dos Estados Unidos, mas concentrando nas mãos de uma “Corte Constitucional” que anula uma lei válida e eficaz até que não haja decisão por parte desse órgão em sentido contrário, gerando a anulação efeitos a partir do pronunciamento (ex nunc) ou alguma data posterior (pro futuro) conforme o juízo discricionário do Tribunal. (LENZA, 2020)

Logo, a decisão possui natureza constitutiva, não declara algo existente, mas constitui uma situação nova, justificando tal situação pelo próprio raciocínio das ideias de Kelsen, conforme as palavras de Elival da Silva Ramos:

A dificuldade de Kelsen em admitir ato legislativo inexistente, assim como o inválido sancionado com a nulidade *ab initio*, está ligada aos seus pressupostos teóricos, segundo os quais o Direito é concebido como uma construção lógica impecável, em que os elementos inferiores não podem estar em contradição com os superiores, sob pena de serem proscritos do mundo jurídico. Daí a pretensão de reduzir as categorias da inexistência e da nulidade à da anulabilidade, trabalhando com a ideia de uma validade transitória, até a desconstituição do ato por decisão judicial. (1994, p.23)

1.3 Adoção do controle misto no Brasil

O controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro configura um instituto desenvolvido a partir da Constituição de 1891, consolidando o controle difuso, graças ao impacto que o direito norte-americano teve sobre grandes personalidades daquela época, como a de Rui Barbosa. Consagrou-se a regra, mantida até a atualidade, do controle de constitucionalidade da lei ou ato com indiscutível caráter normativo, por qualquer juiz ou tribunal, observadas as regras de competência e organização judiciária. (LENZA, 2020)

Já a Constituição de 1934 fixou a cláusula de reserva de plenário ao controle difuso e atribuiu ao Senado Federal a competência de suspender a execução, no todo ou em parte, da lei ou ato declarado inconstitucional por decisão definitiva. Introduziu ainda por meio da denominada ação direta de inconstitucionalidade preventiva, o controle concentrado por via principal no ordenamento jurídico brasileiro.

Entre as demais Cartas Maiores existentes na experiência histórica brasileira, o controle só viria a sofrer transformação considerável na vigência da Constituição de 1946, mediante a Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965, trazendo a ação genérica de inconstitucionalidade, passando o STF a ter competência para declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato federal, mediante representação que lhe fosse encaminhada pelo Procurador-Geral da República. Dessa maneira, conforme Barroso (2019, p. 86), “passou a coexistir com o controle difuso um mecanismo análogo ao das cortes constitucionais europeias: um controle por via principal, mediante ação direta, em fiscalização abstrata e concentrada no Supremo Tribunal Federal.”

A Constituição Federal de 1988 manteve essa tradição híbrida, porém inaugurou um conjunto de novidades. Ampliou os legitimados para a propositura da representação de inconstitucionalidade, desfazendo o monopólio do Procurador-Geral da República. Estabeleceu a possibilidade de controle por omissões legislativas, como a ação direta com esse objeto e o mandado de injunção. Facultou a criação da arguição de descumprimento de preceito fundamental, além de limitar, conforme abordarei adiante, o recurso extraordinário às questões constitucionais.

Logo, o poder constituinte dotou o Estado brasileiro de vários mecanismos de controle de constitucionalidade, com o objetivo de garantir a observância da supremacia constitucional, não se limitando apenas ao modelo difuso, mas adotando um sistema misto com ampla gama de legitimados.

1.4 Controle difuso nos Tribunais

Estabelecido no Brasil desde a primeira constituição republicana com base no modelo estadunidense, possibilitou a todos os órgãos judiciais ao deparar com um caso concreto no desempenho normal da função jurisdicional realizar a análise incidental de constitucionalidade do ato normativo, já que qualquer diploma infraconstitucional incompatível com os preceitos constitucionais deve ser considerado sem força cogente, preservando a unidade do ordenamento. (DANTAS, 2019)

Desse modo, o poder judiciário desempenha no exercício das suas atribuições o controle incidental de constitucionalidade, negando a aplicação da norma contrária

à Constituição nas demandas subjetivas, observando, é claro, as regras de competência previstas no processo civil. (LENZA, 2020)

Por essa espécie de controle representar no início da sua criação um argumento de defesa do réu para escapar do descumprimento de norma inconstitucional, ficou conhecido sob o nome de arguição de inconstitucionalidade por via de exceção. Contudo, o autor também pode levantar na inicial, ou em momento posterior, tal argumento para não se sujeitar aos efeitos da norma. (BARROSO, 2019)

Também pode levantá-lo no processo o Ministério Público e o próprio Juíz ou Tribunal de ofício, corroborando com a presente afirmação de José Carlos Barbosa Moreira (2003, p. 37) de que “não há preclusão em se tratando de *quaestio iuris*. Nada importa que a questão de inconstitucionalidade só venha a ser suscitada, pela primeira vez, em segundo grau de jurisdição”.

A arguição do incidente independe da natureza do processo, desde que se trate da tutela de uma pretensão subjetiva (a presença de uma lide) na qual a declaração de inconstitucionalidade ocorre de maneira prejudicial ao exame do mérito, sendo a causa de pedir processual e não o objeto da demanda, insuscetível de atacar a lei em tese, fora de um conflito entre partes. (BARROSO, 2019)

Nesse sentido, Gilmar Mendes pontua:

A diferenciação entre controle concreto e abstrato assenta-se, basicamente, nos pressupostos de admissibilidade. O controle concreto de normas tem origem em uma relação processual concreta, constituindo a relevância da decisão pressuposto de admissibilidade. O chamado controle abstrato, por seu turno, não está vinculado a uma situação subjetiva ou a qualquer outro evento do cotidiano. (2017, p. 1013)

Paulo Roberto de Figueiredo Dantas reforça:

No controle difuso, portanto, a *análise da constitucionalidade do dispositivo não é o objeto principal da ação, sendo apreciada apenas em caráter incidental*. Dito de outro modo, o juiz do processo decidirá acerca da eventual inconstitucionalidade da norma em caráter *incidenter tantum* para, só então, com base naquele entendimento, julgar o mérito propriamente dito da ação. (2019, p. 233)

Essa faculdade de negar aplicação da norma, entretanto, encontra óbices quando realizada pelos tribunais devido ao art. 97 da CF/88 que dispõe sobre a cláusula de reserva de plenário¹. Portanto, caso o juízo de primeiro grau não negue a

¹ Constituição Federal de 1988: “art. 97. somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

aplicação da norma reputada inconstitucional, a parte sucumbente poderá devolver a análise da matéria ao tribunal competente mediante apelação que após escutar o Ministério Público e as partes, o relator submeterá a matéria ao respectivo órgão fracionário para um juízo de admissibilidade. Na hipótese de aceitação, a questão será levada ao plenário em virtude do princípio da presunção de constitucionalidade das leis, podendo declarar o contrário por votação favorável da maioria de seus membros e observando o disposto no art. 950 do CPC².

Porém, é oportuno esclarecer que conforme determinado pelo art. 949 do diploma processual civil, o órgão fracionário do tribunal prosseguirá no julgamento da matéria principal, caso decida pela constitucionalidade da norma. Assim, a reserva de plenário apenas se configura quando o órgão fracionário declare a inconstitucionalidade da norma. Além do mais, essa cláusula não se restringe ao controle difuso, mas também é aplicável ao controle concentrado de constitucionalidade. (DANTAS, 2019)

Os tribunais, reiteradamente, afastavam a incidência de determinada norma sem declará-la inconstitucional, burlando tal regra, o que motivou o STF a editar a súmula vinculante 10: “viola a cláusula de reserva de plenário a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta a sua incidência no todo ou em parte.”

Conseqüentemente, o Código de Processo Civil em seu artigo 949, parágrafo único, dispõe que nenhum órgão fracionário dos tribunais poderá negar a aplicação de norma alegada inconstitucional sem a observância da reserva de plenário, a não ser quando já houver sobre o tema algum pronunciamento do pleno do respectivo tribunal ou do STF. O intuito desse dispositivo é evitar constantes debates sobre questões que já foram definitivamente decididas, atendendo, portanto, ao postulado

² Código de Processo Civil de 2015: “Art. 950. Remetida cópia do acórdão a todos os juízes, o presidente do tribunal designará a sessão de julgamento. § 1º As pessoas jurídicas de direito público responsáveis pela edição do ato questionado poderão manifestar-se no incidente de inconstitucionalidade se assim o requererem, observados os prazos e as condições previstos no regimento interno do tribunal. § 2º A parte legitimada à propositura das ações previstas no art. 103 da Constituição Federal poderá manifestar-se, por escrito, sobre a questão constitucional objeto de apreciação, no prazo previsto pelo regimento interno, sendo-lhe assegurado o direito de apresentar memoriais ou de requerer a juntada de documentos. § 3º Considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, o relator poderá admitir, por despacho irrecorrível, a manifestação de outros órgãos ou entidades.”

de economia processual, impedindo-se gastos desnecessários de tempo e recursos públicos com tais ações. (DANTAS, 2019, p. 244)

O órgão fracionário vinculado à decisão, após o julgamento do incidente de inconstitucionalidade pelo pleno, decidirá a questão principal do mérito, gerando uma verdadeira divisão de competências entre a atuação da turma ou câmara responsável por julgar o caso concreto e a do Pleno que julgará sobre a validade da norma objeto do incidente, sendo tal fenômeno intitulado de cisão funcional de competência no plano horizontal (GONÇALVES, 2017), gerando a dúvida sobre o momento para a interposição de eventual recurso extraordinário, rechaçada, contudo, com a edição da súmula 513 do STF: “A decisão que enseja a interposição de recurso ordinário ou extraordinário não é a do plenário, que resolve o incidente de inconstitucionalidade, mas a do órgão que completa o julgamento do feito.”

Logo, o sistema comum de controle de constitucionalidade difuso, deposita confiança em todos os tribunais do país, incluindo o Supremo Tribunal Federal, seja mediante a resolução de demandas através da interposição de recursos nas causas que já foram decididas em última ou única instância por outras cortes, ou pela no desempenho de sua competência originária. Contudo, a fiscalização concreta de constitucionalidade pela Corte Suprema é realizada principalmente em sede de recurso extraordinário (BARROSO, 2019).

Gilmar Mendes faz a seguinte afirmação a respeito do recurso extraordinário:

Esse recurso foi instituído, inicialmente, por meio do Decreto n. 848, de 1890, e introduzido na ordem constitucional republicana, por inspiração no *writ of error* do direito norte-americano, cujo pedido consistia em revisão ampla de decisões de tribunais inferiores pela Suprema Corte americana. No Brasil, o apelo foi concebido como recurso tendente a possibilitar revisão extraordinária de julgados de última instância, em caso de violação ao direito federal ordinário ou de ofensa à Constituição. A Constituição de 1988 criou o Superior Tribunal de Justiça, cuja finalidade precípua é a uniformização do direito federal infraconstitucional. Essa inovação teve impacto no recurso extraordinário, que passou a ser cabível apenas para reapreciação de matéria constitucional (Gilmar Mendes, 2017, 1023)

Atualmente o instituto supracitado encontra respaldo no art. 102, III, da CF que diz:

Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.

Diferente do que ocorre no recurso especial, é permitido a interposição de recurso extraordinário perante decisões de juízes de primeira instância. A exigência para a sua admissibilidade, na verdade, corresponde ao esgotamento de instâncias, ou seja, quando inexistir outro recurso para impugnar a decisão perante o tribunal. (DANTAS, 2019)

Outro pressuposto necessário se refere ao prequestionamento, exigindo que a questão constitucional levantada já tenha sido debatida anteriormente, não permitindo que o Supremo Tribunal Federal a conheça de forma primária, pois a Corte Suprema não configura um terceiro grau de jurisdição, apreciando apenas questões de direito constitucionais já levantadas no juízo de origem, como bem explicitado por Daniel Amorim Assumpção Neves:

Da mesma forma que ocorre no recurso especial, a admissibilidade de todo recurso extraordinário exige o preenchimento do prequestionamento. Mais uma vez o objetivo é não permitir que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário, conheça de forma originária no processo de matéria alegada pelo recorrente, exigindo-se que a matéria já tenha sido objeto de apreciação e solução pelo órgão hierarquicamente inferior que proferiu a decisão recorrida. Registra-se que tanto no recurso extraordinário como no especial, o prequestionamento exerce a mesma função impeditiva dos tribunais superiores conhecerem matérias que não tenham sido anteriormente objeto de decisão. (NEVES, 2022, p. 1772)

O art. 1.029 do CPC prevê que o recurso extraordinário deverá ser interposto perante o presidente ou vice-presidente do tribunal recorrido, no qual exercerá um juízo de admissibilidade e poderá levar a matéria ao Supremo que, em caso de verificar a existência de algum vício formal presente em recurso tempestivo, poderá desconsiderá-lo ou ordenar a sua correção, desde que não seja grave.

A análise de admissibilidade feita pelo tribunal *a quo*, segundo José Carlos Barbosa Moreira, não poderá adentrar no mérito do recurso:

Não compete ao presidente ou ao vice-presidente examinar o mérito do recurso extraordinário ou especial, nem lhe é lícito indeferir-lo por entender que o recorrente não tem razão: estaria, ao fazê-lo, usurpando a competência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça. Toca-lhe, porém, apreciar todos os aspectos da admissibilidade do recurso. (2003, p. 600)

Caso o tribunal de origem negue o processamento, caberá o agravo em recurso extraordinário, levando a matéria à Corte Suprema para juízo de admissibilidade. De

acordo com Marinone, Mitidieiro e Wolfgang (2017, p. 1224 - 1225) “em síntese, os agravos em recurso extraordinário e os recursos extraordinários têm a mesma finalidade, qual seja acionar a jurisdição extraordinária difusa do Supremo Tribunal Federal.”

Na hipótese da ofensa alegada ser indireta à constituição, o tribunal deverá remeter o recurso ao STJ por constituir matéria da sua competência, se o STJ tiver uma compreensão contrária, enxergando o recurso atrelado a questão constitucional, remeterá o mesmo ao STF.

Importante ressaltar que o STJ também pode aferir a constitucionalidade do ato normativo em discussão, desde que não seja debatido a questão constitucional na origem, pois nessa hipótese caberá ao STF julgá-la. Porém quando a constitucionalidade não constitui o objeto de discussão na instância anterior, mas prejudicial à solução do recurso especial de competência do STJ, deve analisá-la através da sua Corte Especial.

Contudo, o acesso indeliberado a jurisdição constitucional ocasionou um grande saturamento de processos pendentes de análise do STF, com o intuito de resolver essa crise, instituiu-se a repercussão geral através da emenda constitucional 45/2004, configurando um novo pressuposto de admissibilidade para o recurso extraordinário, outorgando ao Pretório Excelso o poder de negá-la por dois terços dos seus membros, conforme a redação do art. 102, §3º, acrescentado ao texto da Constituição:

No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Com essa novidade, gerou certa crítica que o exercício da competência de escolha dos casos a serem julgados por parte do STF poderia ser desvirtuado, servindo de escudo para não decidir questões politicamente sensíveis. Com o intuito de amenizar o peso político ligado à utilização do instituto, o fundamento da inexistência de repercussão pela Corte, dependerá da iniciativa de, pelo menos, dois terços de seus membros. (BARROSO, 2019)

Nos termos do art. 1.035 do CPC que regula a matéria:

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. (...)

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I - contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

II - tenha sido proferido em julgamento de casos repetitivos;

III - tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.

Assim, o Supremo apenas admitirá o recurso extraordinário em assuntos relevantes que extrapole os interesses subjetivos dos litigantes. Porém necessita, em qualquer uma das hipóteses para o seu cabimento, demonstrar a existência da repercussão como questão preliminar de apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal. A repercussão encontra-se caracterizada quando “contribuir para a persecução da unidade do direito no Estado Constitucional brasileiro, compatibilizando e/ou desenvolvendo soluções de problemas de ordem constitucional.” (MARINONE; MITIDIEIRO; WOLFGANG, 2017, p.1847)

Bernardo Gonçalves Fernandes, entretanto, alerta que tal instituto proporciona uma aproximação do controle difuso com o controle abstrato:

Essa novidade explicita o movimento de perda do caráter subjetivo do recurso extraordinário e a assunção de certo caráter objetivo de tutela da ordem constitucional (objetivização do Recurso Extraordinário), na medida em que o STF passa a analisar nos recursos extraordinários apenas o que considera relevante jurídica, política, econômica ou socialmente e, com isso, que ultrapassam os interesses meramente subjetivos da causa. (FERNANDES, 2017, p. 1463)

Em consonância ao Regimento Interno do STF, a examinação da repercussão deve ocorrer antes de adentrar ao mérito do recurso, mediante votação no plenário virtual, manifestando-se pelo reconhecimento ou rejeição da repercussão geral, dispondo do prazo de 20 dias para isso, equivalendo o silêncio ao consentimento favorável, já a negação afetará os demais recursos que versem sobre matéria idêntica. (MENDES, 2017)

Caso a decisão sobre a presença da repercussão geral seja favorável, o pleno do STF, além de decidir sobre a constitucionalidade da norma jurídica, também julgará o caso concreto (FERNANDES, 2017), devendo os demais órgãos jurisdicionais

seguir a orientação firmada e, depois do seu trânsito em julgado, comunicar ao Senado Federal, para os fins do art. 52, X previsto na Constituição.³

Apesar do argumento central da repercussão geral seja a produção de decisões com melhor qualidade, evitando a mobilização demasiada e desnecessária de tempo e trabalho do Tribunal com questões menores, concentrando os seus esforços em temas fundamentais, a realidade da Corte ainda continua distante desse ideal, como pontuado por Barroso:

Embora tenha representado uma inovação positiva, a atual sistemática da repercussão geral é insuficiente e insatisfatória para proporcionar jurisdição constitucional de qualidade. No final de 2017, havia mais de 300 repercussões gerais reconhecidas e aguardando julgamento. Mantida a média anual histórica de repercussões gerais apreciadas pelo plenário, seria necessário mais de uma década para apreciação de todas elas. Evidentemente, jurisdição constitucional prestada em mais de 10 anos é uma forma de negação de justiça (BARROSO, 2019, p. 172)

1.5 Efeitos da decisão

Transitada em julgado a decisão que declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da norma, a sua eficácia subjetiva, como regra, valerá somente para as partes litigantes, não sobressaindo os limites estabelecidos na lide. Assim, a norma declarada inconstitucional deixará de ser aplicada apenas em relação às pessoas que figuraram no processo, não afetando terceiros. (DANTAS, 2019)

Como no Brasil é adotada a teoria da nulidade, a norma inconstitucional é considerada nula, não podendo produzir efeitos válidos desde o seu nascimento por possuir um vício congênere, reconhecido pela decisão que terá efeito retroativo (*ex tunc*). Perante o assunto, Barroso (2019, p. 177) diz que “de fato, corolário da supremacia da Constituição é que uma norma inconstitucional não deve gerar direitos ou obrigações legitimamente exigíveis.”

Contudo, será abordada em capítulo próprio, associado às questões tributárias, a possibilidade de aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99⁴ também em sede de

³Constituição da República Federativa do Brasil: “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X-suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”

⁴ “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.”

controle difuso, modulando os efeitos da decisão. O essencial agora é compreender que embora a eficácia dessas decisões sejam *interpartes*, quando forem expedidas pelo Pretório Excelso ao julgar recursos extraordinários, a Corte Suprema brasileira vem determinado que tais decisões tenham eficácia *erga omnes*.

A lógica para esse fenômeno repousa nos elementos que integram a coisa julgada. O CPC em seu art. 503 afirma que a eficácia objetiva da decisão é limitada ao que foi pedido e decidido⁵. A questão constitucional não representa o objeto da demanda, sendo apreciado em caráter incidental e não constando na parte dispositiva da sentença ou acórdão, tratado como algo prejudicial ao mérito, conseqüentemente, a constitucionalidade da lei por não compor a coisa julgada, poderá ser apreciada novamente em outras demandas. (DANTAS, 2019)

Ocorre que o atual Código de Processo Civil atribuiu força aos motivos determinantes caso a decisão seja expedida pelo STF como asseverado Barroso:

A questão prejudicial, todavia, diferentemente do que previa o CPC/1973, integrará a coisa julgada se observadas às condições previstas no art. 503, § 1º, do CPC/2015. Entre elas figura a exigência de que o juiz seja competente, em razão da matéria e da pessoa, para decidir o assunto como questão principal. No controle difuso, contudo, somente o Supremo Tribunal Federal detém competência para decidir sobre a constitucionalidade de ato à luz da Constituição Federal como questão principal. Portanto, não há falar em *auctoritas rei iudicata* em relação à questão constitucional apreciada pelas demais instâncias (BARROSO, 2019, p. 176)

A chamada *ratio decidendi* proferido pelo STF em controle incidental, especificamente no julgamento de recursos extraordinários, passam a gerar eficácia *erga omnes*, semelhante, então, ao que acontece em sede de controle concentrado, reforçando a ideia da abstrativização.

Há atualmente também o debate sobre a vinculação aos precedentes obrigatórios que de acordo com Marinone, reforça a tese dos motivos determinantes:

Um precedente firmado pelo STF não pode deixar de vincular os demais tribunais e juízes. Não há razão lógica para exigir decisões reiteradas, a menos que se suponha que o STF não se importa com a força de cada uma das suas decisões e não possui responsabilidade perante os casos futuros. A não obrigatoriedade dos precedentes é incompatível com um sistema estruturado sob o controle difuso da constitucionalidade, que, necessariamente, deve contar com uma Corte Suprema para garantir a força normativa da Constituição. (MARINONE; MITIDIEIRO; WOLFGANG, 2017, p. 1855)

⁵Código de Processo Civil de 2015: “art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.”

A vinculação aos precedentes obrigatórios assegura a estabilidade nas decisões judiciais, pois a sua negação pode produzir uma grave situação de conflito, levando alguns juízes e tribunais em determinada época a deixar de aplicar certa norma por entendê-la inconstitucional, enquanto outros continuariam aplicando, mesmo havendo pronunciamento dos órgãos superiores sobre o assunto, acabando por fomentar a propositura de ações.

Diante da situação exposta, Sacha Calmon Navarro Coelho aborda a importância da vinculação aos precedentes criados nos Estados Unidos e trazidos para a realidade brasileira:

O resultado final do princípio do vínculo aos precedentes é que, embora também nas Cortes (estaduais e federais) norte-americanas possam surgir divergências quanto à constitucionalidade de uma determinada lei, através do sistema das impugnações a questão de constitucionalidade poderá acabar, porém, por serem decididas pelos órgãos judiciários superiores e, em particular, pela Supreme Court cuja decisão será, daquele momento em diante, vinculatória para todos os órgãos judiciários. Em outras palavras, o princípio do *stare decisis* opera de modo tal que o julgamento de inconstitucionalidade da lei acaba, indiretamente, por assumir uma verdadeira eficácia *erga omnes* e não se limita então a trazer consigo o puro e simples efeito da “não aplicação” da lei a um caso concreto com possibilidade, no entanto, de que em outros casos a lei seja, ao invés, de novo aplicada (COELHO, 2016, p. 60)

O emprego da observância aos precedentes em sede de controle difuso encontra força no art. 949, parágrafo único, do Código de Processo Civil, que permite ao Tribunal negar determinada norma sem a necessidade de submetê-la ao pleno quando já houver decisão definitiva do STF diante dela, corroborando com a equiparação existente entre os efeitos produzidos nas decisões realizadas em processos de controle difuso com os ocasionados no âmbito abstrato. (MENDES, 2017)

2. MODULAÇÃO DE EFEITOS DA NORMA INCONSTITUCIONAL

2.1 Flexibilização da Teoria da Nulidade

Como pontuado no tópico inicial, o ordenamento jurídico é composto por múltiplas normas que observam um axioma em comum, a Constituição, responsável por conferir validade as partes integrantes do sistema e possibilitar que elas coexistam em harmonia. (BOBBIO, 1996)

De acordo com Barroso (2019), justamente para evitar qualquer ameaça a unidade e coerência, há o estabelecimento de mecanismos de neutralização, entre eles, destaca-se o denominado controle de constitucionalidade que visa afirmar a supremacia constitucional.

A decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem natureza declaratória, limitando-se a afirmar algo preexistente, pois a constitucionalidade reside no plano da validade, sendo considerada nula a lei contrária a Carta Maior. A decisão proferida nesse sentido, apenas expõe uma certeza jurídica, retroagindo ao momento de ingresso do ato nulo ao mundo jurídico e retirando todos os efeitos gerados por ele uma vez que a norma já nasce com vício congênito. (LENZA, 2020)

O ordenamento jurídico, de acordo com Bandeira de Mello (1997) veda a produção de normas inválidas a fim de que elas não produzam efeitos jurídicos, a questão é que atos inválidos continuam sendo produzidos e, inexoravelmente, gerando efeitos. O controle de constitucionalidade, mediante a decretação de nulidade, fulmina os já produzidos ou que seriam produzidos pelo ato.

A regra adotada, remete-se ao princípio da nulidade dos atos constitucionais, contudo, a declaração de inconstitucionalidade promove repercussões no plano concreto e abstrato. Enquanto neste representa a remoção da norma viciada do ordenamento jurídico para conservar o próprio sistema; naquele compreende as situações fáticas que já foram consolidadas por ela, em decorrência da presunção de constitucionalidade dos atos estatais, criando a confiança na figura do Estado enquanto responsável pela pacificação social. (BARROSO, 2019)

Com a introdução do art. 27 da Lei n. 9868/99 passou a relativizar a aplicação dos efeitos *ex tunc* da decisão, estabelecendo critérios materiais (razões de

segurança jurídica ou excepcional interesse social) e formais (exigência de *quorum* qualificado) para a sua aplicação:

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

Trata-se da chamada técnica de modulação temporal dos efeitos da decisão, pois sempre reconhecer os seus efeitos retroativos poderá no caso concreto abalar outros valores fundamentais.

Convém lembrar ainda, as lições apresentadas pelo professor Flávio Martins (2022) que a inconstitucionalidade é imprescritível, assim, até que haja o pronunciamento por parte do tribunal identificando-lhe, o ato poderá ter produzido os seus efeitos durante bastante tempo desde o momento em que foi editado, levando ao surgimento de situações em que a norma ficou incompatível com a Constituição devido a uma evolução interpretativa constitucional, não podendo essas situações aqui levantadas serem simplesmente ignoradas.

Marinone; Mitidieiro e Wolfgang (2017, p 2052) discorrem:

A admissão de que a decisão não retroage sempre faria escapar situações em que a retroatividade seria vantajosa. Da mesma forma, a opção pela retroatividade sempre recomendaria isentar de efeitos determinadas situações passadas. Melhor explicando: adotada uma ou outra teoria, admitindo-se a declaração da nulidade ou a desconstitutividade – isto é, os efeitos *ex tunc* ou os efeitos *ex nunc* –, sempre seria necessário, conforme as particularidades de cada caso, fazer avançar ou fazer retroagir os efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

A modulação atribui uma margem de liberdade ao Pretório Excelso, atuando na condição que Kelsen entende como legislador positivo, decidindo quando nasce e persiste as relações jurídicas fundadas em dispositivos inconstitucionais, ocasionando decisões no sentido de: a) limitar os efeitos retroativos, isentando determinadas situações ou pessoas dele; b) gerar efeitos prospectivos propriamente ditos, ou seja, a partir do trânsito em julgado; e c) causar os chamados efeitos prospectivos a partir de certo evento, no qual fixará alguma data específica para a sua geração, seja ela no passado ou futuro. (FERNANDES, 2017)

Contudo, esse juízo não constitui uma arbitrariedade, pelo contrário, a “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” impõe que o limite da atividade interpretativa sejam os valores previstos na Constituição.

A retroação continua sendo o padrão, pois admitir que a norma inconstitucional conserve recorrentemente os seus efeitos, significa suspender momentaneamente a Constituição. Entretanto, poderá sofrer flexibilização através de um juízo que coloca de um lado a norma violada e de outro os dispositivos constitucionais que resguardam os efeitos por ela produzidos. (BARROSO, 2019)

Ana Paula Ávila (2009, p. 71) argumenta sobre a racionalidade do art. 27 da Lei n. 9868/99:

Esta ponderação tem por objeto as normas que sustentam a manutenção de efeitos e as normas que sustentam a invalidação de efeitos em face da Constituição, considerada na sua totalidade. É perguntar: manter os efeitos promove mais a Constituição do que o desfazimento? O fato é que haverá situações em que, invalidar os efeitos, seria ainda mais contrário à Constituição do que mantê-los.

Segundo a mesma autora, o pressuposto para o exercício do controle de constitucionalidade é justamente o princípio da supremacia da constituição que em nenhum instante será objeto de ponderação ou aplicação mitigada, sob risco de concretizar um rompimento institucional, invertendo a posição da Constituição no topo da estrutura hierarquia que compõe o ordenamento, algo inaceitável dentro do Estado Democrático de Direito.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2003) defende que os sistemas normativos atuam regulando as relações sociais a fim de dirimir os conflitos. Porém, os padrões estabelecido no sistema jurídico por si só não são capazes de atender algumas demandas concretas ocasionadas pelo confronto entre os valores de dever-ser e os valores de ser, entrando em cena as chamadas “regras de calibração” nas quais estruturam o funcionamento do ordenamento, permitindo mudanças temporárias em seus padrões, sem o risco de sofrer eventual desintegração, voltando ao normal funcionamento após maleabilizar.

Com intuito exemplificativo, o autor apresenta o polêmico Tribunal de Nuremberg:

No exemplo do Tribunal de Nuremberg, o valor de dever ser se estabelecia para evitar desvio de poder: não deve ocorrer a represália descontrolada de vencedores contra vencidos, e o valor de ser se percebia na constatação de uma possível impunidade em face das normas existentes: sem julgamento, os criminosos nazistas ficariam impunes. Assim, o padrão de funcionamento do ordenamento penal internacional – padrão de legalidade, regulado pelo princípio *nullum crimen* – foi mudado para um padrão de legitimidade, regulado pelo princípio de exigências fundamentais e vida na sociedade internacional. Ambos os princípios são exemplos de regras de calibração de um ordenamento ou sistema normativo. (FERRAZ JÚNIOR, 2003 p. 185)

Apesar do padrão de nulidade das normas inconstitucionais seja o instituído no ordenamento brasileiro, o seu atendimento deliberado em todas e quaisquer demandas, ocasionaria rupturas no sistema em casos que a remoção dos efeitos individuais promovidos pela norma nula é mais prejudicial do que a sua preservação, entrando em jogo a segurança jurídica e excepcional interesse social na qualidade de regras calibradoras, invertendo em momentos específicos o padrão preponderante da legalidade pelo padrão-efetividade.

Logo, a escolha do momento em que a norma será considerada inválida proporciona, simultaneamente, dinâmica ao ordenamento e estabilidade na mudança, não perdendo a Constituição o seu posicionamento de centro referencial. (MOLINARI, 2020)

A modulação distingue-se da técnica do *prospective overruling* que não é objeto do presente trabalho, pois está relacionada com a revogação de precedentes e não com a declaração de inconstitucionalidade, como pode ser deduzido do texto literal do art. 927 do CPC:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Desse modo, segundo DI PIETRO (2020), a revogação de precedentes pressupõe a investigação da confiança justificada que foi estabelecida sobre ele, analisando a presença de manifestações capazes de afastar tal confiança, apontando o seu enfraquecimento ou possibilidade de superação do entendimento, protegendo-se, contudo, as situações passadas firmadas por ele devido a fé depositada pelos particulares nas decisões judiciais. (DI PIETRO, 2020)

Já a inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*, conforme Paulo Roberto de Figueiredo Dantas (2019), possui a finalidade de preservar situações incomuns que foram consolidadas pela vigência da norma violadora, independente da confiança justificada depositada em algum precedente.

Embora não exista manifestação legal expressa perante a possibilidade de aplicação da manipulação de efeitos em sede de controle difuso, tanto a doutrina quanto a jurisprudência pacificaram o entendimento positivo da sua aplicabilidade.⁶

Além do mais, como asseverado por Marinone; Mitidieiro e Wolfgang (2017), não faz sentido imaginar que o STF tenha a competência para declarar a inconstitucionalidade, mas depender de demandas para prestar a tutela jurisdicional adequada, afinal o dever de posicionar a respeito dos efeitos da decisão é a outra face do dever de controlar a constitucionalidade das normas que foram objetos de impugnação, perdendo o nexo atribuir aos legitimados da ação, o encargo de requerer a modulação, embora eles possuam o poder de debaterem a respeito do assunto que também atinge os seus interesses, especialmente na via incidental, fazendo com que os embargos declaratórios tragam esse diálogo para a questão, legitimando o desempenho da jurisdição.

O mesmo autor defende que, os critérios materiais para a modulação (segurança jurídica ou excepcional interesse social) vinculam os tribunais, não podendo ignorá-los no ponderamento de suas decisões na hipótese de estarem presentes. Dentro do cenário aqui posicionado, o silêncio do Supremo tribunal mesmo quando há nos autos o requerimento dela, significa a não modulação, mas não exclui o seu dever de afirmar se a modulação é ou não cabível.

Porém esse raciocínio vigora de modo excepcional na jurisprudência do STF que compreende a necessidade de pedido expresso de modulação para a admissão de embargos de declaração.⁷

2.2 Aplicação em Matéria Tributária

⁶O Ministro Luiz Fux chegou firmou essa possibilidade:“exatamente porque o Recurso Extraordinário com repercussão geral visa, dentre outras coisas, a evitar a insegurança, a modulação é inerente ao próprio dever de jurisdição”. (Recurso Extraordinário 586.453/SE, Rel. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 20/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-106 DIVULG 05-06-2013 PUBLIC 06-06-2013)

⁷ “Embargos declaratórios. Omissão. Fixação do termo inicial dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Retroatividade total. Inexistindo pleito de fixação de termo inicial diverso, não se pode alegar omissão relativamente ao acórdão por meio do qual se concluiu pelo conflito do ato normativo autônomo abstrato com a Carta da República, fulminando-o desde a vigência” (ADIn 2.728-EDcl, rel.Min. Marco Aurélio, DJ 05.10.2007).

As discussões envolvendo questões tributárias possuem especial relevância dentro da sociedade que convivemos, pois quando proferidas pelos tribunais superiores carregam forte repercussão político-econômica.

Normalmente, o grande motivo para a busca da tutela jurisdicional nos litígios dessa espécie, consiste na seguinte situação: o particular de um lado desconcordando em entregar livremente o seu patrimônio aos cofres públicos por visualizar a ausência de lastro constitucional que dê embasamento na conduta imposta, de outro a Administração Fazendária objetivando efetivar a arrecadação de alguma exação instituída em lei.

Segundo Tales de Almeida Rodrigues (2021), a modulação temporal de efeitos sempre foi objeto de receio dentro dessa disputa, não recomendando a sua aplicação uma vez que o reconhecimento da inconstitucionalidade de um tributo sem efeito retroativo, mitiga direitos fundamentais do contribuinte, entre eles o de fazer ou deixar de fazer algo apenas em virtude de lei válida, rompendo com a expectativa de que a atuação do Poder Público sempre ocorrerá conforme a estrita legalidade, caso contrário estará sujeito a sanção imposta pelo direito de restituir os valores indevidamente tolhidos.

Baleeiro (1993) leciona que tanto o poder de punir quanto o de tributar, são as fiéis expressões do poder político. Dentro de uma sociedade democrática, dada a compulsoriedade de ambos, respeitam certos perímetros, não podendo ultrapassá-los, ganhando a legalidade e segurança jurídicas funções basilares, inclusive expressa na Constituição que prevê:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]
III – cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (...)

O preconceito doutrinário, assim, reside no argumento de que ao conservar a vigência de normas tributárias expressamente declaradas inconstitucionais, os valores democráticos e republicanos sofrem inversões inaceitáveis, já que as obrigações tributárias são legitimadas pelo consentimento dos cidadãos expressada

na forma da lei, criando um liame de responsabilidade social em financiar as contas públicas na medida da capacidade contributiva de cada um. (MARQUEZI JÚNIOR, 2011)

A lealdade condiciona o desempenho do poder de tributar, de tal maneira que a preservação dos efeitos de uma lei declarada inconstitucional, pressupõe algo que não tem nexos, ou seja, a deslealdade das pessoas destinatárias das normas consigo mesmas. (TAVARES, 2008)

Seguindo o raciocínio do professor Humberto Ávila (2011), a modulação de efeitos em matéria tributária penderia apenas em favor do contribuinte, nunca contra, partindo do pressuposto de que se o Estado foi o responsável pela edição de uma norma nula e impôs compulsoriamente aos particulares o cumprimento do comportamento indevido prescrita nela, não poderia o produtor da regra violadora aferir as vantagens do resultado dessa violação, sob pena de propiciar ao Estado um enriquecimento sem causa, traduzindo-se na tradicional regra do *tu quoque*, vislumbrada por Daniel Amorim Assumpção Neves como (2022, p 2012):

O termo *tu quoque* designa a situação de abuso que se verifica quando um sujeito viola uma norma e, posteriormente, tenta tirar proveito da situação em benefício próprio. Trata-se de postulado ético que obsta que alguém faça com outrem o que não quer que seja feito consigo mesmo.

O ordenamento brasileiro sempre considerou inexistente a norma contrária ao texto maior, não devendo gerar direitos ou obrigações legitimamente exigíveis, podendo os prejudicados pleitearem a reparação do dano sofrido. Na hipótese de tributos, os contribuintes ficam exonerados do pagamento desde a chegada da lei que forneceu amparo à exigência, preservando o direito de estorno das parcelas pagas indevidamente, em momento antecedente à decisão, respeitando-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos das pretensões contra a Fazenda Pública mediante análise do artigo 1º do Decreto n. 20.910, 06/01/1932 com o art. 168 do CTN que, respectivamente, afirmam:

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

O reconhecimento da inconstitucionalidade acaba produzindo o direito à repetição, no qual em consonância aos ditames da boa-fé que regula a relação entre a Administração e os administrados, dispensa a ação do contribuinte de ingressar em juízo a fim de ratificar um direito já admitido pelo Pretório Excelso, bastando a mera apresentação na via administrativa do comprovante de pagamento conforme ensinamentos de Barroso (2019, p. 293):

Declarada inconstitucional a lei instituidora de um tributo, não só o Estado não deverá mais cobrá-lo como deverá invalidar todos os autos de infração pendentes, que se haviam fundado na norma rejeitada. Parece razoável sustentar, no entanto, que a restituição do valor já recebido, ainda que indevidamente, deva ser precedida de pedido administrativo do contribuinte, com a comprovação do pagamento.

A partir de 2008, contudo, essa lógica sofreu alterações, o STF começou a sinalizar positivamente sobre o uso do instituto da modulação nas receitas tributárias, o caso em tela, envolvia a inconstitucionalidade da cobrança de créditos com prazo decadencial e prescricional de 10 anos, previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 que seriam destinados a Seguridade Social.

A Corte Suprema na época, entendeu que os dispositivos ordinários adentraram no campo reservado a Lei Complementar prevista no art. 146, III, “b”, da CF/88, devendo respeitar o prazo de 5 anos estabelecido no art. 173 do CTN⁸, cumulando na edição da súmula vinculante n.8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Se os dispositivos supracitados foram invalidados, segundo a teoria da nulidade, todos os contribuintes possuíam o direito a repetição dos valores recolhidos e cobrados em via administrativa ou de execução fiscal que extrapolaram o prazo de 5 anos.

Porém, a maioria do pleno acolheu a breve tese conduzida por Gilmar Mendes de que a modulação se justifica por razões de insegurança jurídica, legitimando os pagamentos efetuados durante a vigência da norma questionada que não foram objetos de impugnação antes do julgamento, vencendo o voto contrário do Ministro Marco Aurélio que questionou:

⁸RE 560626, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-232 DIVULG 04-12-2008 PUBLIC 05-12-2008 EMENT VOL-02344-05 PP-00868 RSJADV jan., 2009, p. 35-47

Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.

Configura-se, então, o cenário discorrido por Fábio Martins de Andrade (2010), no qual o contribuinte valendo-se da inafastabilidade da jurisdição em apreciar qualquer lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, CF/88), logra êxito na sua demanda, consegue invalidar a incidência tributária que repercutiu o patrimônio dele, mas no plano prático não consegue alcançar o resultado visado, referente a devolução dos valores pagos indevidamente, despertando na sociedade a sensação de injustiça, pois além de lidarem com a desigual carga tributária impostas no Brasil, recaindo em alta medida nos denominados “tributos indiretos”, incapazes de medir a capacidade contributiva do contribuinte em decorrência da técnica empresarial de repasse do ônus financeiro ao destinatário final da cadeia de consumo, ainda enxergar na mitigação uma causa superveniente de extinção do crédito tributário pertencente ao sujeito passivo, corroborando com o raciocínio do “ganha, mas não leva, perde, mas não paga”.

2.3 Segurança Jurídica e Excepcional Interesse Social

Conforme Lourival Vilanova (2000, p. 141):

As normas são postas para permanecer como estruturas de linguagem, ou estruturas de enunciado, bastante em si mesmas, mas reingressam nos fatos, de onde provieram, passando do nível conceptual e abstrato para concrecência das relações sociais, onde as condutas são pontos ou pespontos do tecido social.

Tanto a segurança jurídica, quanto o excepcional interesse social tratam-se de conceitos jurídicos indeterminados, marcados pela vaguidade semântica que não representa imperfeição da linguagem, mas um princípio que se atualiza no tempo, acompanhando o diálogo entre realidade e valores, flexibilizando e atualizando o ordenamento para viabilizar mudanças estáveis em sua estrutura. (TORRES, 2009).

Com o intuito de compreensão da ideia de segurança jurídica, partiremos da visão subjetiva proposta por Max Weber a respeito do objeto da sociologia, atribuindo-lhe a nomenclatura de “ação social”, conforme a interpretação de Eva Maria Lakatos (1990) a respeito desse grande sociólogo, a observação das relações humanas

possuem certas peculiaridades sobre as Ciências Naturais, pois as pessoas são conscientes das suas ações, podendo-se compreender as aspirações subjetivas dos sujeitos ao desempenharem uma conduta. Assim, a ação social seria a conduta humana que o autor confere significado subjetivo, tomando em conta o comportamento dos outros que influenciarão o seu curso.

O sociólogo Guy Rocher (1976), fixou critérios de determinação para que a ação realmente tenha o caráter social. Segundo o autor, não basta a mera consideração do comportamento dos demais, é necessário que ele tenha um sentido simbólico suscetível de transmissão, provando durante o seu desempenho a compreensão das expectativas dos outros e se desejam frustrá-la ou não. A conduta, portanto, insere-se no sistema de comunicação, sendo uma forma de transmissão de códigos e significados dentro da sociedade, propiciando expectativas entre os envolvidos.

A segurança jurídica, principal alegação quando se propõe a modulação em matéria tributária, possui como núcleo conceitual essa noção de garantir a previsibilidade, mas diversamente do amplo campo de atuação das relações sociais, preocupa-se apenas com os fatos ou acontecimentos que o direito atribui juridicidade, permitindo não apenas que as pessoas tenham um conhecimento prévio sobre como deve se comportar e o que aguardar dos outros, como também carrega um juízo prescritivo para a adoção de ações que elevem a previsibilidade. (ÁVILA, 2009)

J.J. Canotilho leciona (2000, p. 256):

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar, autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito.

O conteúdo normativo da segurança jurídica pressupõe, principalmente, a estabilidade nas posições e relações jurídicas, a garantia de isonomia presente no devido processo legal e que o direito seja claro e compreensível aos destinatários. O seu teor é igual para todos os ramos do direito, o campo tributário apenas exige que ela atue com natureza qualificada dada a preocupação do poder contribuinte originário em descrever exhaustivamente o espaço de atuação da lei. (PAULSEN, 2022)

Todos esses requisitos ganham contornos especiais no texto constitucional, dedicando um capítulo apartado para tratar do sistema tributário nacional, demonstrando o caráter *ex lege* das restrições dessa categoria, diferente do que

ocorre no direito particular (onde os integrantes da relação impõe restrições entre si mediante a autonomia privada).

Portanto, os contribuintes depositam a confiança que “os atos praticados pelo Poder Público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros.” (DI PIETRO, 2021, p. 116)

Almiro do Couto e Silva, esclarece que segurança jurídica e boa-fé são termos que podem se relacionar, sem perderem, todavia, as divergências existentes entre eles:

Por vezes encontramos, em obras contemporâneas de Direito Público, referências a “boa fé”, “segurança jurídica”, “proteção a confiança” como se fossem conceitos intercambiáveis ou expressões sinônimas. Não é assim ou não é mais assim. Por certo, boa fé, segurança jurídica e proteção à confiança são ideias que pertencem à mesma constelação de valores. Contudo, no curso do tempo, foram se particularizando e ganhando nuances que de algum modo as diferenciam, sem que, no entanto, umas se afastem completamente das outras. (DO COUTO, 2004, p. 272)

Valendo-se das compreensões realizadas pelo presente autor, a boa-fé objetiva foi desenvolvida no campo do direito privado, mais especificamente no direito obrigacional, exigindo que as relações jurídicas sejam permeadas pela lealdade recíproca entre as partes. Já a segurança jurídica, devido ao atual estágio das sociedades contemporâneas, sofreu uma separação teórica entre o aspecto: objetivo e subjetivo.

O primeiro refere-se ao que geralmente associamos ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, enquanto o segundo representa a proteção à confiança das pessoas no comportamento estatal, exigindo coerência em sua atuação, o que impossibilita a liberdade de alterá-la quando houver a consumação de vantagens para os destinatários (ainda que decorrente de atos ilegais), ou quando acarretar algum ônus patrimonial.

Podemos enquadrar a segurança jurídica prevista na Lei n. 9868/99 ao aspecto subjetivo do conceito, sendo um direito fundamental do contribuinte de reclamar, mediante o devido processo legal, a quebra da confiança pelo Estado que, em consonância com Misabel Abreu Machado Derzi (2004), não poderá invocá-la em matéria tributária para conservar situações ocasionadas pela lei inconstitucional que lhe proporcionou proveitos, pois esse ganho lapidou, em contraprestação, direitos fundamentais do contribuinte.

A proteção à confiança configura uma verdadeira garantia fundamental do cidadão perante a presunção de constitucionalidade que gozam os atos estatais:

O princípio da proteção da confiança exige, assim, que se tenha em conta a confiança dos beneficiários na estabilidade dos atos emitidos pelo Estado, representando uma espécie de contrapartida à presunção de legitimidade de que gozam os atos administrativos, e à presunção de constitucionalidade de que gozam os atos normativos do Poder Legislativo. (ÁVILA, 2009, p. 149-150).

Por constituir um direito fundamental, somente pode ser utilizado para proteger os particulares frente as ações ou omissões abusivas do poder estatal que rompeu com as suas expectativas no momento que tomou atitudes contrárias a base de confiança que deveria ser respeitada pelo responsável por produzi-la, ocasionando um verdadeiro *venire contra factum proprium* que transgride o próprio princípio da boa-fé, não podendo o produtor do ato inválido, tirar ao final proveito dele. (ÁVILA, 2009).

Humberto Theodoro Júnior reforça esse pensamento:

Aqui se aplicará, genericamente, o princípio que veda o *venire contra factum proprium*, como manifestação do princípio da confiança. Não se pode tolerar que os responsáveis por uma eventual ilegalidade sejam premiados com a manutenção dos efeitos de seus atos ilegais. O princípio da proteção da confiança não deve ser interpretado beneficiando a parte que tenha agido de má-fé. (THEODORO JÚNIOR; NUNES; BAHIA; PEDRON, 2015, p. 237).

Portanto, se uma norma tributária cria um tributo, posteriormente reconhecido inconstitucional, a impossibilidade de se ressarcir do indevidamente pago gerará ao fim ao cabo uma grande insegurança jurídica, pois ao contribuinte nunca será dado saber, com certeza, se há legitimidade na atuação do Poder Fiscal e se essa legitimidade será encampada ou não pelo Poder Judiciário, acarretando, portanto, o perigo de descumprimento voluntário do ordenamento jurídico, ante a impossibilidade de prever que, uma vez reconhecido o pagamento indevido, será possível fazer valer o direito à restituição. (ÁVILA, 2011)

O excepcional interesse social, por outro lado, é um termo cujo núcleo conceitual encontra fortes nuances. Os direitos não nascem em árvores, eles possuem algum custo, o tributo por representar a principal fonte de recursos do Estado, desempenha papel essencial para alcançar as finalidades e objetivos partilhado por todos, o que de forma simplória, levaria a conclusão puramente consequencialista da inviabilidade de qualquer devolução de numerários entregue ao

Estado baseado em norma inconstitucional, devido a afetação dos valores ao fim público.

A demasiada carga de fluidez e indeterminação perante a conceituação de excepcional interesse social, leva alguns doutrinadores a considerá-la inconstitucional, por fomentar a insegurança jurídica e a majoração ou instituição de tributos inválidos pelo Poder Público em nome da inconstitucionalidade conveniente aos seus interesses meramente arrecadatários.

Entre tais autores, destaca-se a Ana Paula Ávila (2009, p. 166-167):

(...) a absoluta indeterminação deste conceito contrasta com o próprio princípio constitucional da segurança jurídica, à medida que dele decorre a exigência de mecanismos que assegurem previsibilidade e certeza à ordem jurídica. Ora, a utilização de expressão com tamanha fluidez e ambiguidade no significado torna o preenchimento do conceito um processo cujo resultado é 'imprevisível', impedindo que se assegure a previsibilidade necessária à manutenção da ordem jurídica como um todo. E, se essa expressão contrasta com a segurança jurídica, contrasta também com o próprio princípio do Estado de Direito, ao qual a segurança serve de suporte. A conclusão parece lógica e insofismável, razão por que há que levar a sério o argumento no sentido de que a utilização do art. 27, estada no excepcional interesse social, é inconstitucional por desconformidade aos princípios fundamentais da Constituição.

Contudo, Rafael Rott de Campos Velho (2013) alerta que não podemos ignorar o fato que em certas ocasiões, o estorno dos numerários arrecadados pelo ato inconstitucional por inviabilizar a prestação de serviços públicos por ausência de recursos, cria um dano irreparável a outros direitos fundamentais do contribuinte, principalmente os previstos no art. 6º da Constituição Federal, sendo possível e recomendável, a manipulação dos efeitos temporais da decisão, quando a aplicação nulidade inviabilizar a promoção deles.

Flávio Miranda Molinari (2020) discorre bem sobre o assunto, explicitando que o excepcional interesse social previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99 tem que estar acoplado na resguarda de algum direito fundamental, não bastando a alegação genérica de dano irreversível, é preciso demonstrá-la com provas exaustivas e de maneira específica, apontando mediante estudos analíticos a frustração no desempenho de determinado direito fundamental previsto na Constituição e através do debate democrático, autorizando que a parte adversa contradiga os argumentos apresentados.

Não podemos confundir o excepcional interesse social com o interesse público, tema bastante trabalhado no campo administrativo nas relações entre Administração

e administrados, repartindo-se em: interesse público primário, que garante ao Estado a posição de superioridade por tutelar o interesse maior abstratamente considerado, gozando de um conjunto de poderes para alcançar a finalidade de atender diretamente o bem comum; e interesse público secundário, voltado ao aspecto inteiramente patrimonial, visando o Estado na condição de pessoa jurídica, ampliar sua riqueza através da arrecadação. (PAULO; ALEXANDRINO, 2017).

Todavia, essa relação de subordinação não deve prosperar frente aos direitos fundamentais. Logo, o excepcional interesse social “não trata de um bem comum abstrato, mas sim de um nicho específico social que poderá ser afetado por eventual decisão que declarar a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo com restrição de direitos fundamentais.” (MOLINARI, 2020, p. 83)

3. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

3.1 Responsabilidade social pelo pagamento de tributos

A tributação não é um fenômeno exclusivo da contemporaneidade, as mais variadas sociedades humanas no decorrer da história já tinham a presença de tributos, a sua cobrança aliada ao poder de punir, constituem as fiéis sombras do poder político, conferindo a certos atores sociais a capacidade de decidir e fazer valer as suas decisões perante a coletividade. (BALEEIRO, 1997)

Nas democracias atuais a figura do Estado concentra em suas mãos o exercício do poder político, ou, nas palavras de Max Weber, o “monopólio da violência legítima”, onde a tributação, inexoravelmente, reflete a expressão de uma soberania (LAKATOS, 1992).

Porém, diferente do que ocorria em períodos pretéritos, o fundamento da tributação não reside no medo, na opressão ou em ideologias religiosas, mas no reconhecimento do Estado como instituição essencial para a promoção dos direitos fundamentais, conforme Hugo de Brito Machado (2022, p. 5) “quanto mais as pessoas consigam visualizar o Estado como importante e eficaz instrumento para a consecução de finalidades e objetivos partilhado por todos, mais a tributação será eficaz”.

Segundo Kiyoshi Harada (2021), independente de quais sejam as finalidades buscadas pelo poder político, sempre haverá a necessidade de procurar recursos suficientes para financiá-las. Dentro do modelo de Estado fiscal atualmente adotado, a principal fonte de arrecadação refere-se as denominadas receitas derivadas, obtidas em virtude da afirmação de sua autoridade, retirando partes das riquezas dos particulares e transferindo, compulsoriamente, ao Poder Público a fim de cumprir o interesse social.

O tributo no ordenamento brasileiro, por integrar a espécie de receitas supracitadas, encontra respaldo na própria Constituição Federal que estabelece as competências tributárias dos entes da Federação e as chamadas limitações ao exercício desse poder, demonstrando a preocupação em compatibilizar a arrecadação com o respeito ao patrimônio e à liberdade dos particulares (COELHO, 2016).

Não adiantaria a Carta Maior brasileira atribuir ao Estado objetivos a serem perseguidos se o mesmo não possuir condições materiais para alcançá-los, todo direito possui algum custo.

O direito de propriedade, então, sofre uma mitigação constitucionalmente autorizada, justificada pela dupla face da cidadania, correspondendo ao dever fundamental de todos os membros da comunidade em partilhar com as despesas públicas de acordo com as suas capacidades, construindo entre eles um vínculo de responsabilidade com a sociedade (PAULSEN, 2022).

José Casalta Nabais afirma:

como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação e no primado da autoresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. (NABAIS, 2012, p. 679)

O Estado enquanto ente Soberano detém a capacidade para obter dos particulares os tributos que almeja. O desempenho dessa aptidão, todavia, não apenas está conectado ao custeio da máquina pública, como também, à noção de repartição da riqueza, demonstrando a experiência histórica que o seu uso desmoderado proporcionou em diversas nações vários movimentos sociais e até revoluções.

3.2 Princípio da estrita legalidade e o direito de propriedade

O inconformismo perante o arbítrio estatal em retirar desmoderadamente a riqueza dos particulares para sustentar prerrogativas de certas minorias, levou a necessidade, especialmente no final do século XVIII e começo do XIX, de disciplinar o liame que interliga o interesse arrecadatário do poder público com o direito de propriedade das pessoas, através do princípio da legalidade, fazendo com que os impostos fossem legitimados apenas na estrita observância da lei em sentido formal que lhe atribuísse fundamento (MACHADO, 2022).

Sobre o tema, Roque Carraza (2002, p. 222) pontua:

O direito tributário, não exige apenas, que a autuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei.

Portanto, embora a tributação possua origens remotas, a regulamentação dela mediante normas preestabelecidas é um fenômeno recente, limitando o poder de tributar que necessita estar devidamente legitimado, assumindo uma nova feição denominada de competência tributária.

Na realidade brasileira, devido a adoção da forma federativa, a competência tributária além de delimitada, também é repartida entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que apenas podem atuar em consonância ao desenho estabelecido no Sistema Tributário Nacional, composto por regras e princípios, sem qualquer desvio ou excesso.

Além disso, a legalidade pressupõe a subordinação do Estado à jurisdição, assegurando o direito de ação da população frente a qualquer lesão ou ameaça a direito, em decorrência do modelo difuso aqui adotado, todos os juízes possuem o poder de fazer essa apreciação, sob a revisão final do STF que é considerado o “Guardião da Constituição”, conforme o art. 102 da Carta Maior.

Nenhum país “constitucionalizou” tanto o Direito Tributário igual ao ordenamento brasileiro, o legislador preocupou-se em desenhar de maneira extremamente analítica o Sistema Tributário Nacional, composto por numerosas regras e princípios que, em grande medida, possuem o conteúdo aberto, conferindo aos juízes um esforço hermenêutico, trazendo a constituição para o centro do debate, constituindo o ponto de partida e de chegada nos litígios tributários, utilizando a interpretação que alcance, ou, pelo menos, aproxime de alcançar, as finalidades fixadas na lei fundamental. (COELHO, 2016)

De acordo com Jorge Sylvio Marquezi Júnior (2011) a Constituição Federal permitiu a supressão da propriedade em matéria tributária nos estritos fixados pela lei, qualquer restrição que o particular sofra sobre o seu bem sem a sua observância, gera o direito subjetivo de exigir aquilo que foi indevidamente tolhido, pois acabou atingindo o direito de propriedade por uma forma não autorizada pelo ordenamento, acarretando na violação da estrita legalidade imposta a atuação da administração fiscal, o surgimento de outro direito fundamental relativo ao contribuinte, a repetição do que foi pago indevidamente.

A Constituição Federal, em seu art. 150, I, estabelece que os entes que compõe a Federação não podem instituir tributos ou majorá-los sem a edição de lei em sentido formal. A Administração Pública no geral, diferente do que ocorre em relação aos

particulares, submete-se a estrita legalidade, tendo a sua atuação sempre pautada na lei (DI PIETRO, 2020).

No âmbito tributário, o princípio da legalidade impossibilita a fixação de tributos arbitrários por parte do Estado em contraposição de outros direitos fundamentais dos indivíduos, atribuindo maior efetividade ao conceito de segurança jurídica, protegendo as justas expectativas das pessoas ao atribuir previsibilidade à atuação do poder público, que possui o dever de zelar para que todos tenham a capacidade de prever as consequências jurídicas dos seus comportamentos. (CARRAZA, 2012)

Os tributos por privarem em certas proporções o patrimônio e a renda dos cidadãos, depende da existência de um lastro jurídico que lhe dê embasamento em respeito a tipicidade tributária, ficando vinculado o surgimento da obrigação tributária, nos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho (2005), a perfeita adequação entre algum acontecimento na realidade material (fato) ao que prevê a norma, aqui denominada de hipótese de incidência. Portanto, sempre haverá duas realidades diferentes: uma contida na lei que descreve a hipótese em que o tributo é devido e a outra referente a sua realização no mundo concreto.

A validade da obrigação tributária depende dessa perfeita subsunção, caso contrário, qualquer valor recolhido do particular sob o espectro de tributo, mas em descompasso com o primado da legalidade, atingindo a propriedade do administrado de forma não acolhida pela Constituição Federal gera a obrigação de restituir aquilo que foi pago indevidamente, como bem assevera Jorge Sylvio Marquezi Júnior (2011, p. 61):

Basta que em qualquer momento do ciclo de positivação do direito o princípio da legalidade seja, mesmo que minimamente, arranhado, para que aquele pagamento possa ser considerado, dentro das diretrizes fornecidas pelo ordenamento, como indevido e surja assim a possibilidade de sua repetição, a fim de que seja observado e garantido o também princípio constitucional da propriedade, com o seu consectário da vedação do enriquecimento sem causa.

3.3 Dever de restituição do indébito como instrumento de autoconservação do ordenamento

O ordenamento jurídico de acordo com Norberto Bobbio (1996), representa uma unidade, já que todas normas retiram a sua validade da mesma fonte, a Constituição, de tal maneira que a validade se confunde com a própria existência da norma, sendo

a inconstitucionalidade o mecanismo utilizado para a resolução de um problema intra normativo.

A validade, portanto, tem um caráter nitidamente relacional, vale dizer, apenas podemos deduzir tal atributo mediante o diálogo de determinada norma com as demais que compõem o sistema.

O controle de constitucionalidade visa justamente a autoconservação do ordenamento, preservando o sentido da Carta Maior, atribuindo ao judiciário o poder-dever de declarar a invalidade das normas que não guardem pertinência. (FERNANDES, 2017)

Porém, quando essa invalidade atinge norma de natureza tributária há a imposição de uma outra sanção, a restituição dos valores presentes nos cofres públicos e que foram arrecadados indevidamente. (LAURENTIIS, 2014)

Mesmo sem previsão expressa, essa espécie de sanção e garantia fundamental do contribuinte encontra fundamento na Constituição, configurando uma verdadeira consequência do princípio da legalidade. Se os tributos, em consonância aos art. 150, I da Constituição e art. 3 do CTN, representam uma obrigação *ex lege*, não importando a vontade do contribuinte para o seu surgimento, a exigência do pagamento sem fundamento legal, acaba violando a liberdade do cidadão em apenas fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei.

Certos doutrinadores, como Luciano Amaro (2021) afirmam que a obrigação tributária nessa hipótese, sequer existia, portanto a restituição do indébito não visa o tributo, mas algo que foi rotulado como tal, gerando para as partes a falsa impressão de existir uma relação jurídica tributária, onde alguém repassa certo valor por acreditar ser o sujeito passivo e outrem recebe essa quantia sob o pretexto de se enxergar na posição de sujeito ativo.

Segundo as palavras do autor:

O pagamento indevido se opera justamente quando alguém, posto (ou pondo-se) na condição de sujeito passivo, recolhe uma suposta dívida tributária, espontaneamente ou à vista de cobrança efetuada por quem se apresentou como sujeito ativo. (AMARO, 2021, p. 177)

Perante o tema, Gabriel Lacerda Troianelli (1998) pontua que “não seria razoável imaginar um princípio da legalidade temporalmente limitado, pelo que o Estado não pudesse cobrar tributo sem lei, mas pudesse tranquilamente, após

eventual cobrança de tributo ilegal, manter em sua posse os recursos oriundos desse tributo” (1998, p. 21)

Mais do que o simples desfazimento do ato ilegal ou de mero exercício do controle da legalidade, o instituto da repetição objetiva a restauração da capacidade contributiva do contribuinte, surgindo ao particular o direito de exigir a sua respectiva devolução. (NASCIMENTO, 1997)

O vício de constitucionalidade na seara tributária acaba gerando um duplo efeito sancionatório, o primeiro referente a declaração de nulidade dos atos inconstitucionais, retirando a sua validade e removendo do ordenamento para a preservação da unidade, já o segundo faz com que o vício no comportamento do Estado ao impôr uma prestação pecuniária ao particular sem fundamento válido, gere o direito público subjetivo de receber o indevidamente pago. (BORGES, 1999)

3.4 Natureza jurídica da repetição do indébito

Alguns importantes autores, adotam uma interpretação restritiva do artigo 3º do CTN, entendendo que tributo por ser uma obrigação *ex lege*, não permite que normas nascidas com vício de constitucionalidades sejam aptas a produzirem uma relação tributária legítima.

Entre esses autores, destaca-se Ricardo Lobo Torres que assevera:

Se o cidadão recolhe uma importância não prevista em lei ou exigida pela autoridade administrativa em desconformidade com a lei, aquela prestação não será tributo, mas erro, violência, engano, excesso, em suma, prestação de fato. De observar, por outro lado, que tributo é categoria de receita pública, definida no Código Tributário Nacional (art. 3º) como prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído e cobrado mediante atividade administrativa vinculada. O tributo, como categoria de receita, se distingue com clareza do quantum que, como despesa para o ente público, será devolvido para o contribuinte por ter sido indevidamente recebido. Íntimo, portanto, é o relacionamento entre a obrigação tributária e a obrigação de direito público que consiste na restituição. Nada obstante o indébito não é tributo, nem obrigação de restituir uma obrigação tributária. (1983, p. 93)

Devido ao comportamento irregular exigido dos cidadãos pelo poder estatal ao instituir normas inválidas, essa linha de raciocínio supracitada, defende a descaracterização da natureza tributária da restituição por tratar de mero confisco

estatal, sendo a quantia restituída um montante que foi rotulado erroneamente com o título de tributo e a obrigação de devolução uma mera prestação de direito público.

Contudo, tal compreensão apresenta equívocos, a devolução de tributos inconstitucionais, embora ocorra em virtude de um ilícito, isso por si só não retira a natureza tributária do instituto. Afinal, em razão da presunção de constitucionalidade, a norma continuará produzindo normalmente os seus efeitos até que haja pronunciamento em contrário. (CARVALHO, 2005)

Perante a natureza do instituto, Brandão Machado corretamente assevera:

Na verdade, a natureza jurídica da pretensão de quem repete imposto indevido é tributária, porque ontologicamente ligada à relação do débito do tributo. Este nasce da ocorrência *in concreto* do seu pressuposto, e é a partir daí que se realiza o recolhimento do seu *quantum*. O ato de pagar pressupõe uma obrigação que o Estado ou o Credor, ou ambos, imaginam existentes, e portanto criada pela ocorrência de seu pressuposto. (1994, p. 64)

A norma tributária que imponha a entrega de valores aos cofres públicos pelo contribuinte geram obrigações automáticas. Mesmo o particular discordando da norma por reputá-la inconstitucional, deverá observá-la enquanto a presunção de constitucionalidade seja fulminada mediante a decretação de invalidade proferida pelo órgão competente, tratando-se de uma presunção *juris tantum*. (Di PIETRO, 2020)

Dessa maneira, somente a partir da invalidação haverá a classificação dos pagamentos efetuados na condição de indevidos. Valendo-se de uma linguagem tributarista, podemos denominar que o “fato gerador” da repetição é o pagamento indevido, equivalendo ao comportamento do contribuinte que surge da contradição entre a norma tributária e o Sistema Tributário Nacional, levando ele a entregar de boa-fé determinado montante ao poder público na confiança da conduta exigida estar pautada na Constituição. (CONRADO, 2005)

Marcelo Forte Cerqueira assevera:

Em outros termos, a regra matriz da repetição do indébito, construída a partir dos enunciados prescritivos do CTN, descreve abstratamente no seu suposto o evento do pagamento indevido; com a concretização deste, nasce automática e infalivelmente a obrigação de devolução. (CERQUEIRA, 2000, p. 350)

Assim, o ato inconstitucional que institui ou majora tributos, continua gerando efeitos da mesma maneira que o ato válido, obrigando os particulares a cumprirem o seu mandamento enquanto não decretada a nulidade da norma pela própria Administração no exercício da autotutela ou pelo judiciário com base na inafastabilidade jurisdicional.

Inclusive, com o reconhecimento do indébito, os mesmos sujeitos vinculados a relação tributária original, invertem de posições (ativa e passiva), derivando o direito de restituição do pagamento efetuado pelo contribuinte quando não deveria tê-lo feito por ausência de legitimidade na norma. Importante salutar, que também constituirão objeto de repetição as penalidades e juros moratórios presentes no pagamento efetuado, exceto as penalidades decorrentes de infrações de natureza formal não afetada pela causa da restituição. (GRECO, 2002)

3.5 Vedação ao enriquecimento sem causa

Conforme André Martins de Andrade (1996), em virtude da presunção de legitimidade, não é correto que as relações jurídicas tributárias declaradas inválidas prejudique o particular que desenvolveu atividade dispendiosa para atuar em consonância ao comando legal, impedindo a repetição dos valores entregues indevidamente, sob risco de gerar um enriquecimento ilícito do Estado.

Perante o tema, Celso Antônio Bandeira de Mello questiona:

Importa determinar se a ordem jurídica considera como normal e desejável que, vindo a ser considerada inválida dada relação comutativa, a parte que já efetuou suas prestações deva ficar a descoberto nas despesas realizadas, entendendo-se, assim, que o aumento do patrimônio do beneficiado pela prestação alheia é um incremento justo, merecendo ser resguardado pelo sistema normativo e, correlatamente, que o empobrecimento sofrido pelo adimplente é – também ele – justo, motivo pelo qual não deve ser juridicamente remediado mas, inversamente, cumpre que seja avalizado pelo Direito. (1997, p. 25)

A invalidação não pode causar danos injustos aos particulares que atuaram de boa fé e não contribuíram para a ocorrência de vício no ato, caso contrário configuraria um cenário de enriquecimento sem causa para o Poder Público. Assim, “tanto devem ser indenizadas as despesas destarte efetuadas, como, *a fortiori*, hão de ser respeitados os efeitos patrimoniais passados atinentes à relação atingida” (MELLO, 1996, pag. 287)

Pautando-se nas lições do civilista Orlando Gomes (2008, p. 300), “o enriquecimento sem causa constitui um princípio segundo o qual deve restituir a vantagem patrimonial quem a obteve injustificadamente.”

O enriquecimento abrange todo aumento patrimonial de alguém às custas de outrem, sem que haja fundamento legal para tal vantagem. Conforme o autor,

diferente do que ocorre no direito alemão, no qual exige a precisa diminuição de valor no patrimônio, o ordenamento brasileiro considera indispensável somente que essa relação decorra de forma não alicerçada pela lei, ou contrária a ela.

A restituição do indébito tributário mantém uma finalidade essencial, restaurar o *status quo* da capacidade contributiva do contribuinte, derivando a falta de causa da própria ausência de lei válida impondo a obrigação, o que corresponde à um erro de direito e não de fato. Enquanto neste o engano está na própria circunstância do fato gerador, que leva a interpretações equivocadas do sujeito passivo, confiando que o fato por ele desempenhado encontra respaldo na hipótese de incidência prevista na norma, gerando a respectiva vinculação ao pagamento (NASCIMENTO, 1997). Naquele exige uma incompatibilidade constitucional da exigência prevista na lei que instituiu a exação, tendo em vista a sua atuação fora do espaço legal, causando o equívoco por parte dos cidadãos em acreditar na existência da norma jurídica que lhe obriga. (BALEIRO, 2018)

Nesse sentido, o art. 165 do CTN contempla essa última noção:

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;

O pronunciamento judicial ou administrativo previsto no dispositivo acima, não terá natureza constitutiva, e sim declaratória, porque o direito à restituição não surge do procedimento de verificação, mas da própria lei que não guarda alinhamento com a Constituição Federal, a análise realizada por tais autoridades são meros procedimentos legais em face de eventuais dúvidas quanto ao direito (TROIANELLI, 1998).

Porém, o Estado não poderá esquivar da sua obrigação sob o argumento de que o valor foi pago por erro do próprio contribuinte, transferindo a ele o ônus de provar que o efetuou por erro da mesma maneira como acontece no campo civil⁹, já que a obrigação de pagar nasce da lei e não da autonomia privada, sendo garantia fundamental do contribuinte em detrimento a vedação ao enriquecimento sem causa

⁹Código Civil de 2002: Art. 877. Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.

do fisco, receber integralmente os valores repassados. (Hugo de Brito Machado Segundo)

Segundo Sacha Calmon Coelho (2005) o que está em jogo na repetição do indébito, não é a boa-fé do Estado (responsável por devolver tais valores inclusive quando agir nessa qualidade), mas proteger a confiança que os cidadãos depositam na atuação do Poder Público sempre pautada na lei.

Hugo de Brito Machado (2004) esclarece que o erro presente no direito privado não tem o mesmo condão se comparado na perspectiva do Direito Tributário, pois nesse último caso pouco importa se ocorreu um defeito na formação da vontade, afinal, a obrigação tributária independe dela, decorrendo diretamente da lei. Mesmo o contribuinte tendo a ciência de que está pagando algo indevido, se o paga, tem direito a repetição, bastando provar que o tributo é verdadeiramente indevido.

4. ESTUDO DE CASO: MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS DO TEMA 745

Neste capítulo abordaremos a temática bastante controversa discorrida ao longo do trabalho: a utilização da modulação de efeitos para restringir direitos fundamentais do contribuinte.

A ideia é traçar os argumentos utilizados pelos Ministros para flexibilizar a teoria da nulidade em matéria tributária, com base nos conceitos de segurança jurídica e/ou excepcional interesse social previsto no 27 da Lei nº 9.868/99.

O caso em questão, refere-se ao Recurso Extraordinário 714.139/SC, julgado em 18 de dezembro de 2021, sendo fixado o tema 745 pelo Ministro Relator Marco Aurélio:

Adotada, pelo legislador estadual, a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços.

Assim, o debate instaurado gira em torno dos seguintes questionamentos: o princípio da seletividade é de observância obrigatória pelos Estados na instituição de alíquotas sobre o ICMS, igual ao que ocorre com o IPI? Ou possui o caráter facultativo, reservado ao espaço discricionário de atuação pelo Poder Executivo e Legislativo? Se adotada a seletividade, a sua aplicabilidade deve respeitar unicamente a essencialidade do produto ou pode conjugá-la com outros critérios previstos na Constituição?

O objetivo do trabalho não é discorrer profundamente sobre essas perguntas, porém saber respondê-las e identificar o posicionamento adotado pelo Pretório Excelso possui extrema importância para reconhecer se as cobranças até então efetivadas pelos Estados eram legítimas em virtude da sua harmonia com os preceitos constitucionais, especialmente após a admissão da repercussão geral no assunto, fazendo com que a tese vencedora tenha praticamente os mesmos efeitos das proferidas em sede de controle concentrado.

4.1. Contexto da discussão

O cerne do debate levado ao STF gira em torno da Lei Estadual nº 10.297/96, editada pelo Estado de Santa Catarina que reproduz a prática constantemente adotada pelos demais Estados da Federação de enquadrar o serviço de energia elétrica e telecomunicação na mesma categoria das alíquotas aplicadas aos bens considerados supérfluos, em detrimento ao percentual fixado para as operações em geral.

Conforme a redação literal do dispositivo:

Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I – 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III;

II – 25% (vinte e cinco por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica;

b) operações com os produtos supérfluos relacionados na Seção I do Anexo Único desta Lei;

c) prestações de serviços de comunicação;

d) operações com gasolina automotiva e álcool carburante;

III – 12% (doze por cento) nos seguintes casos:

a) operações com energia elétrica de consumo domiciliar, até os primeiros 150 KW (cento e cinquenta quilowatts);

b) operações com energia elétrica destinada a produtor rural e cooperativas rurais redistribuidoras, na parte que não exceder a 500 Kw (quinhentos quilowatts) mensais por produtor rural; (...)

As Lojas Americanas S.A impetrou mandado de segurança perante o Diretor de Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina. O pedido formulado consistiu no reconhecimento do seu direito de pagar o ICMS incidente sobre os serviços de telecomunicação e eletricidade com base na alíquota dos serviços em gerais de 17%, com restituição dos valores indevidamente recolhidos a maior, argumentando que apesar da Constituição Federal facultar a observância ao método da seletividade na instituição de impostos sobre circulação e consumo, não significa que ao adotá-lo, o preceito constitucional servirá de simples recomendação, pelo contrário, nessa hipótese o legislador ordinário estadual deve respeitar o seu núcleo conceitual que gira em torno da essencialidade, associada à importância da mercadoria ou do serviço propriamente dito e não em virtude da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, considerando como causa de pedir o fato da Lei Estadual ofender diretamente a Constituição, mais especificamente aos art. 155, §2º, III e 153, II, nos quais estabelecem respectivamente:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O contribuinte pontua a existência de violação ao princípio da isonomia, porque além do enquadramento de tais serviços na qualidade de produtos supérfluos, atribuiu-se alíquota menor (12%) de acordo com a quantidade de Kw consumida por certa minoria discriminada na lei, gerando a diferenciação entre consumidores sem qualquer critério legitimador.

O Estado, por outro lado, sublinha que o Poder Judiciário não pode intervir no assunto, sob risco de violar a Separação dos Poderes e exercer o papel de legislador positivo, entrando na discricionariedade do Legislativo e Executivo em definir as melhores formas para realizar a seletividade tributária de acordo com critérios razoáveis e proporcionais da sua política fiscal.

Ressalta ainda, a adoção na legislação contestada da capacidade contributiva como pressuposto para graduar as alíquotas, adaptando-se as características do consumidor. Prosseguindo em suas razões, considera ser essencial o consumo de energia elétrica apenas nas hipóteses previstas no art. 10, inciso III, presumindo o consumo por usuários domésticos, ou produtores e cooperativas fora desses limites preestabelecidos na qualidade de supérfluo.

O juízo de primeiro grau negou as pretensões do impetrante que, inconformado perante a decisão, apresentou recurso de apelação, também não acolhido pelo tribunal que fundamentou a inexistência de violação.

A Lojas Americanas S.A, portanto, resolveu buscar respaldo no Supremo Tribunal Federal, sendo o recurso admitido apenas em setembro de 2013 nos embargos de declaração. Tanto o Ministro relator Marco Aurélio, quanto a Primeira Turma do STF negaram, inicialmente, o provimento por considerarem o assunto reservado à interpretação de normas estritamente legais.

Contudo, em 2014 o Plenário virtual do Pretório Excelso, por maioria, reconheceu que o assunto tinha relevância econômico-social e extrapolava os interesses subjetivos da parte. A partir desse momento os demais Estados que compõem a Federação adentraram no debate, afinal todos fixavam alíquotas discrepantes, causando enorme inquietação a admissão da repercussão, porque o STF passaria a decidir sobre a constitucionalidade da norma jurídica, devendo os demais órgãos jurisdicionais seguir a orientação firmada no julgamento do caso concreto, proporcionando em caso de perda, a obrigação de restituir os valores indevidamente recolhidos a maior dos contribuintes, respeitando-se o prazo decadencial de 5 anos.

O início do julgamento demorou quase 8 anos para acontecer, iniciando em 05/02/21 com a apresentação do tema 745 cujo mérito foi analisado apenas em 12/11/21 e finalizado em 22/11/21. Durante a votação, sucedeu a cisão de duas posições contrapostas entre os membros do tribunal, de um lado a tese superada, exposta pelos ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes que consideraram plausível a diferenciação de alíquota incidente sobre a energia elétrica, mas não sobre o serviço de telecomunicações; do outro a vencedora, de autoria do Ministro Relator Marco Aurélio, reforçada por Dias Toffoli, reconhecendo a afronta constitucional em ambas as hipóteses.

A tese vencida, destaca a necessidade de realizar a interpretação sistemática da Carta Maior cujo objetivo é extrair o sentido de que a seletividade se atrela à essencialidade do bem, sem por ela ser exaurida. Assim, o legislador catarinense agregou elementos que promoveram isonomia, restringindo a regressividade do sistema ao tratar desigualmente os desiguais em virtude de sua capacidade contributiva e adicionando uma função extrafiscal ao imposto, desestimulando o consumo exacerbado nos setores onde a demandada é maior, além de impor o racionamento aos usuários domésticos, produtores rurais e cooperativas mediante a majoração na aplicação de alíquotas caso ultrapasse o dispêndio considerado essencial para a sua confortável sobrevivência¹⁰.

¹⁰Alexandre de Moraes utiliza do entendimento firmado no RE 218287 ED-ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 30/06/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-176 DIVULG 09-08-2017 PUBLIC 10-08-2017: “não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”

Ponderam ainda, que esse raciocínio desenhado é inaplicável aos serviços de telecomunicação, enquadrado na mesma categoria dos bens considerados supérfluos sem nenhum lastro justificatório, confirmando o intuito puramente arrecadatário.

Já o argumento preponderante no pleno, afirma a inexistência de intervenção anômala do judiciário devido ao excesso de poder do legislador ordinário estadual, ativando a sua competência de respaldar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, violados com o desrespeito a moldura do sistema tributário nacional desenhado na Constituição.

Perante o assunto, tratam dos aspectos negativos e positivos presentes no conceito de seletividade. Conforme a linha de pensamento seguida, embora a palavra “poderá” e “será” estabelecida, respectivamente, nos dispositivos constitucionais sobre o ICMS e IPI, traduzem significados incontroversos, concedendo ao legislador estadual uma faculdade em acolher ou não a seletividade, quando esta for adotada mediante a fixação de alíquotas diferenciadas, não podem criar normas que contrarie o seu núcleo conceitual, equivalente à essencialidade da mercadoria ou serviço (necessidade de consumo), decorrendo daí o aspecto negativo do princípio, sendo discricionária a admissão da seletividade no ICMS, mas não o critério da essencialidade.

O aspecto positivo busca agregar outros valores e princípios constitucionais, tais como a capacidade econômica e destinação do bem, a fim de diminuir o seu caráter regressivo, associando-se a ideia de justiça fiscal.

No caso em tela, realmente cumpriu-se esse último aspecto, estabelecendo o Estado de Santa Catarina, alíquotas menores em razão do consumo ou favorecendo determinada minoria com pequeno poder aquisitivo. Todavia, de acordo com Dias Toffoli, “a observância da eficácia positiva da seletividade, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade”, ou seja, o caráter negativo representa o mínimo a ser seguido, não podendo os Estados utilizar de estratégias para camuflar a sua violação, desonerando um grupo ínfimo de usuários, mas fixando alíquotas superiores as operações em geral para o restante, sendo que o bem em questão é indispensável para toda aquela universalidade de consumidores.

Portanto, os dois posicionamentos aqui expostos convergem em certo ponto, a inoportunidade de violação do princípio da isonomia ao distinguir grupos de pessoas que

tem, presumidamente, condições materiais desfavoráveis. A discrepância reside no fato de que enquanto um considera exclusivamente esse critério e a função extrafiscal como suficientes para cumprir a seletividade do ICMS; o lado oposto abraça a ideia de que isso por si só, não é capaz de afastar a arbitrariedade de classificar desrazoavelmente bens de primeira necessidade na qualidade de produtos supérfluos.

4.2 Atribuição de efeitos *pro futuro* na decisão

O contribuinte logrou êxito na lide tributária, gerando, em tese, um duplo efeito sancionatório, ao mesmo tempo em que a decisão reconhecendo a inconstitucionalidade da norma, retira a validade do ato e remove todos os seus efeitos para preservar a unidade do ordenamento, também restaura a capacidade contributiva dos que efetuaram o pagamento a maior, através do surgimento do direito subjetivo de exigirem a sua respectiva devolução. (BORGES, 1999)

Além do mais, a admissão da repercussão geral faz com que os efeitos da decisão deixe de ser meramente *inter partes* e afete a esfera jurídica e patrimonial dos demais Estados que integram a federação, assim, a chamada *ratio decidendi* proferido pelo STF em recursos extraordinários, passam a gerar eficácia *erga omnes*, semelhante ao que acontece em sede de controle concentrado, reforçando a ideia da abstrativização do controle difuso. (BARROSO, 2019)

Vale lembrar que o ICMS, por tratar de imposto incidente sobre cadeia de consumo, faz uma segregação entre contribuinte de direito (pessoa que por realizar o fato gerador é obrigada por lei ao pagamento do tributo) e o contribuinte de fato (não obrigado a efetuar o pagamento frente ao fisco, mas suporta indiretamente o ônus através do repasse do encargo econômico embutido no preço da mercadoria adquirida), nessa situação, a jurisprudência do STJ entende que o contribuinte de fato, por não integrar a relação jurídico-tributária original, carece de legitimidade processual para figurar o polo ativo da demanda judicial que visa a restituição dele¹¹.

¹¹ REsp 903.394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010.

Em consonância ao art. 166 do CTN¹², o contribuinte de direito apenas exercerá o direito subjetivo de restituição através da demonstração nos autos que não ocorreu a transmissão do encargo econômico ao consumidor final ou está por este autorizado a promover a repetição, porém uma vez recuperado o indébito junto ao Fisco, poderá o contribuinte de fato pleitear a devolução dos valores com base em normas de direito privado¹³.

Leandro Paulsen (2022), assevera que a necessidade de autorização pelo contribuinte de fato, não legitima o mesmo a procurar a restituição, salvo quando ocupar a posição de consumidor de serviços públicos concedidos, porque a própria legislação especial sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos (Lei nº 8.987/95) prevê expressamente em seu art. 9º, §3º, o repasse do ônus tributário ao usuário, como é o caso dos serviços de telecomunicação e energia elétrica na lide aqui exposta.

PROCESSUAL CIVIL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL – ICMS – ENERGIA ELÉTRICA – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE FATO – EMBARGOS ACOLHIDOS, COM EFEITOS MODIFICATIVOS

1. No tocante à legitimidade ativa, de acordo com a atual orientação desta Corte, fixada no julgamento do REsp 903.394/AL, sob o regime dos recursos repetitivos, somente o contribuinte de direito tem legitimidade ativa para a demanda relacionada aos tributos indiretos, ou seja, aqueles em que o ônus tributário, pela própria natureza e sistemática da exação, repercute-se no patrimônio do contribuinte de fato, nos termos do art. 166 do CTN (...). 2. No entanto, em relação à legitimidade ativa especificamente do consumidor de energia elétrica, a Primeira Seção desta Corte, em recurso julgado também sob a sistemática do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento de que, diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade processual para questionar a incidência do ICMS sobre a energia elétrica, com fundo no art. 7º, II, da Lei n. 8.987/95, não obstante as disposições do art. 166 do CTN, que veiculam regra geral de legitimidade apenas ao contribuinte de direito. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, a fim de se reconhecer a legitimidade do embargante para pleitear repetição/compensação de indébito. (EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1270547/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2013, DJe 11/06/2013)

¹²Código Tributário Nacional de 1966, art. 166: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

¹³AgInt no AgInt no REsp 1649978/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2019, DJe 26/11/2019.

Essa possibilidade do próprio usuário do serviço público em promover a exigibilidade do valor, proporcionou ainda mais temor aos Estados, afinal permite o ingresso da ação pelo próprio consumidor final, diminuindo a carga burocrática para a restituição.

Refletindo sobre esse cenário, o ministro Dias Toffoli durante a votação propôs a modulação de efeitos, inicialmente para que ocorresse a partir do início do exercício financeiro de 2022 e, posteriormente, mudou a sua orientação para que a decisão em caso de declarar a falta de higidez do ato impugnado, gere efeitos no primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada (2024), ressalvadas as ações propostas até o início do julgamento (05/02/21).

O ilustre Ministro pontuou que a decisão “impactará, de maneira relevante, as finanças de diversos estados, sendo certo, afora isso, que várias unidades federativas editaram leis em dissonância com tal tese, gerando receitas e expectativas de receitas até então tidas legítimas.”

Importante ressaltar, que os Estados apresentaram um quadro de decréscimo abrupto de receitas em petição acostada aos autos, baseada em memorial exposto pela CONPEG (Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal) que expõe a perda de quase R\$ 27 bilhões de reais por ano para os entes, afetando o cumprimento do orçamento público. Continuando o seu embasamento para a modulação, alegaram o comprometimento na qualidade de prestação dos serviços públicos, ainda mais dentro do contexto pós-pandemia:

É salutar pontuar que os entes subnacionais ainda padecem dos efeitos da pandemia que, em face do desaquecimento da economia, afetaram negativamente as receitas arrecadadas. Com isso, as contas públicas, que para muitos entes federados já se mostravam em desequilíbrio, sofreram uma deterioração sem precedentes, o que compromete completamente a qualidade dos serviços prestados à população.

Os ministros ficaram sensibilizados com a tese de impacto no planejamento fiscal, levantada pelo Poder Público, acolhendo em votação lançada no plenário virtual entre 10/12/2021 a 17/12/2021 o pedido de modulação em nome da segurança jurídica prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, nos termos reajustados por Dias Toffoli e reforçada pelo Ministro Gilmar Mendes, no qual asseverou:

Com isso, as expectativas de receitas podem ser recalibradas e adequadamente redimensionadas nas despesas de capital assumidas e na

formulação das políticas públicas, sem alcançar e prejudicar a execução dos programas em andamento.

O único membro do Supremo que votou contra a proposta de efeitos *pro futuro* foi o Ministro Edson Fachin, criticando os dados financeiros levantados por sua falta de precisão e confiabilidade, considerando que a exceção ao princípio da nulidade do ato inconstitucional é afastada somente quando estiver em jogo a preservação de direitos fundamentais do contribuinte e não a simples segurança arrecadatória e interesse orçamentário do Poder Público que expressam argumentos puramente extrajurídicos.

4.3 Análise crítica

Nenhuma pessoa lúcida, contestaria a essencialidade da energia elétrica e telecomunicações para o atual estágio social, afinal “sem energia não há vendas, prestação ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal”. (MACHADO, 2000, p. 73)

Conforme Aliomar Baleeiro (2018), o significado de seletividade está na adequação do produto à realidade e necessidade da população, pois os bens indispensáveis para a existência civilizada não devem ser tratados com alíquotas rigorosas, igual ao que acontece com as mercadorias de consumo restrito, normalmente destinado a um grupo de cidadãos com melhores condições aquisitivas.

A essencialidade, portanto, relaciona-se à ideia do mínimo existencial, fazendo com que os produtos e serviços indispensáveis para o ser humano viver de forma digna sejam mais acessíveis a população em geral e a melhor forma de propiciar essa universalização se dá com a tributação menos onerosa.

A própria Lei de Greve (Lei nº 7.783/1989) defende a classificação dos serviços de telecomunicação e energia elétrica nessa categoria:

Art. 10 São considerados serviços ou atividades essenciais:
I – tratamento e abastecimento de água; produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis;
[...]
VII – telecomunicações;

Os argumentos extrafiscais do Estado, de querer impor a população a racionalização na energia elétrica, diminuindo a alíquotas conforme a capacidade

contributiva do consumidor final e considerando supérfluo para essa categoria a utilização acima de determinada quantidade de quilowatts apresenta vários equívocos.

Primeiro que os tributos indiretos, como é o caso do ICMS, não medem a riqueza de quem os paga, não há uma “régua de incidência” para adaptar a cobrança de acordo com o verdadeiro contribuinte, diferente dos tributos diretos que começam e terminam na mesma pessoa por inexistir a repartição em duas figuras, o contribuinte de fato e o de direito. (CARVALHO, 2005)

Segundo Kiyoshi Harada (2021), a presumida capacidade contributiva não é tão expressiva nesse contexto. O critério mais adequado para reduzir a já pesada regressividade dos tributos indiretos, corresponde a indispensabilidade do bem para a vida social, impossível a nutrição da ideia de que a energia é essencial para quem consome pouco, mas não o é para as pessoas com consumo elevado, até porque a graduação de alíquotas sequer considera a circunstância de cada família ter números diversos de membros, afetando diretamente o gasto mensal com eletricidade.

Nas palavras do autor:

O que o legislador infraconstitucional fez foi aumentar a alíquota do ICMS, onde a arrecadação é mais fácil, invertendo o sentido da faculdade conferida pelo legislador constituinte. Adotou-se um critério político para definição da política tributária assentada no critério da arrecadação mais rendosa e a custo zero, insusceptível de sonegação, sobrecarregando o consumo de energia elétrica e o serviço de comunicação igualmente atingido pela esdrúxula carga tributária. (HARADA, 2021, p. 546)

Por último, o fato dos Estados já terem criados receitas e expectativas de receitas até então tidas legítimas carece de embasamento, uma vez que a discussão judicial instaurada entre as Lojas Americanas S.A e o Estado de Santa Catarina não reflete algo novo, aliás, em 2014 a segunda turma do STF havia decidido que a lei do Rio de Janeiro era inconstitucional, tendo em vista a necessidade de aplicação da alíquota base e não a alíquota de 25% prevista na legislação carioca.

Conforme a ementa da decisão:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE TELECOMUNICAÇÕES. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DE SELETIVIDADE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – Não obstante a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas, tem-se que a capacidade tributária do contribuinte impõe a observância do princípio da seletividade como medida obrigatória, evitando-se, mediante a aferição feita pelo método da comparação, a incidência de alíquotas

exorbitantes em serviços essenciais. II – No caso em exame, o órgão especial do Tribunal de origem declarou a inconstitucionalidade da legislação estadual que fixou em 25% a alíquota sobre os serviços de energia elétrica e de telecomunicações – serviços essenciais – porque o legislador ordinário não teria observado os princípios da essencialidade e da seletividade, haja vista que estipulou alíquotas menores para produtos supérfluos.

III – Estabelecida essa premissa, somente a partir do reexame do método comparativo adotado e da interpretação da legislação ordinária, poder-se-ia chegar à conclusão em sentido contrário àquela adotada pelo Tribunal a quo

IV – Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 634457 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULGADO 14-08-2014, PUBLICADO 15-08-2014)

Assim, a perda não era simplesmente possível mas provável, desde 2014 a jurisprudência do STF era favorável ao contribuinte, essa esperança demasiada dos Estados de que haveria mudança no entendimento consolidado reflete a irresponsabilidade dos administradores públicos que em nenhum momento realizou o contingenciamento contábil desses valores em seus respectivos balanços. Não se pode ter convicção de uma vitória judicial quando os precedentes firmados são expressamente contrários a demanda pretendida. (NEVES, 2022)

Todavia, o tema embrulha-se em uma nebulosa pressão política exercida pelos Estados, valendo-se de argumentos puramente econômicos com o intuito de depositar nas mãos daqueles que desempenham a função jurisdicional a culpa por eventual agravamento da crise financeira por eles vivenciadas, o que acabar por chamar os próprios julgadores para dentro do jogo. (RODRIGUES, 2021)

Alguns ministros tentaram mexer na discussão, trazendo razões favoráveis ao Fisco que diante da escancarada inconstitucionalidade, não foram aptos a prosperar. Em contrapartida, a maioria do Supremo utilizaram o instituto da modulação a fim de amenizar a situação, antecipando o marco temporal para que o contribuinte, em verdadeiro confisco, continue pagando um tributo declarado inconstitucional por mais 3 (três) anos.

A manipulação de efeitos tomou feição assustadora, pois além de legitimar a cobrança para os próximos exercícios financeiros em nome da “segurança jurídica dos Estados”, restringiu o direito de obter a restituição aos contribuintes que ingressaram com ação até a data de início do julgamento (05/02/2021), quando ainda pairava dúvidas se a tese ia ou não vingar.

Em relação a segurança jurídica, discorremos em tópico anterior que é princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, e não instrumento de aumento do

poder estatal, afinal, de acordo com Misabel Derzi (2009, p. 397) “todos aqueles que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger”.

A segurança jurídica no caso apresentado, corresponde ao que o professor Humberto Ávila (2011) chama de “proteção a confiança orçamentária”, subjacente na ideia de que, o Poder Público adquirindo receita derivada dos impostos, incorporaria juntamente o direito de cumprir um planejamento financeiro que não pode ser frustrado¹⁴.

Segundo o mesmo autor, a proteção à confiança pressupõe uma relação de subordinação entre duas pessoas. O contribuinte na obrigação jurídico-tributária, assume um papel externo ao Direito, enquanto o Estado é responsável por dar corpo a ele mediante a sua atividade legiferante.

Como pode, então, o poder público ser surpreendido com o comportamento de outrem se ele é o próprio responsável por criar a base de confiança? Seria o mesmo que alguém se frustrar pelos atos realizados por sua autoria.

A segurança orçamentária também possui um preço, surgindo exclusivamente nos cenários de inobservância das limitações constitucionais ao poder de tributar, comprometendo direitos fundamentais dos particulares que deveriam ser os únicos capazes de reivindicar a confiança até então abalada. (DERZI, 2009)

A postura do judiciário em tolerá-la promove futuros cenários de violação ao Direito. A tributação sempre estará pautada na mitigação constitucionalmente autorizada do direito de liberdade e propriedade do contribuinte. Partindo-se do manuseio da tese de segurança orçamentária, quanto maior for a arrecadação obtida por determinado ato inconstitucional, mais esses direitos sofrerão constrição.

Se a perda de receitas pelo Estado valer como justificativa, quanto mais acentuada for esse prejuízo aos cofres públicos, mais o argumento ganhará força e

¹⁴ Embora as normas orçamentárias possam ser objeto de controle abstrato pelo judiciário e alguns dispositivos sejam de execução obrigatória, o orçamento tem característica parcialmente impositiva, pois a regra é que a despesa previamente autorizada não representa obrigatoriedade de o Executivo cumpri-la nas diferentes dotações. Dessa forma, o ideal do orçamento em espelhar um plano de ação governamental referendado pela sociedade através dos seus representantes, prevendo as despesas destinadas ao funcionamento das atividades públicas, bem como a arrecadação das receitas legalmente criadas, acaba sendo frustrado pela atuação do próprio administrador público, que na realidade sempre remaneja os recursos de acordo com os acontecimentos do cotidiano ou com os interesses políticos supervenientes que afetam nas escolhas das prioridades perseguidas, causando o não atendimento as reais necessidades. (HARADA)

demonstrará a necessidade de ser mantida a posse nas mãos do Poder Público, no qual gozará de uma inconstitucionalidade útil, retirando proveito da mora jurisdicional em resolver o litígio, agregada a expectativa de que mesmo na provável derrota, continuarão com tais valores, desde que arrecade quantidades vultuosas às custas dos contribuintes para que mais constitucional sejam vistos os efeitos da cobrança efetuadas até o pronunciamento do STF, colocando em jogo o próprio controle de constitucionalidade dos atos estatais, porque, não serão na verdade, controlados. (ÁVILA, 2011)

Eventual modulação pautada nesse critério, ocasiona resultados fáticos desalinhados com o ordenamento brasileiro, proporcionando o enriquecimento sem causa do Estado que transfere ao contribuinte o ônus de sustentar atividades públicas de sua responsabilidade.¹⁵

Reitero o exposto no capítulo anterior, o raciocínio desenhado no presente trabalho não é impedir a utilização da modulação. Alguns casos concretos é necessário afastar a regra da nulidade, mas em matéria tributária, por envolver a estrita legalidade, deve ponderar apenas sobre os direitos fundamentais dos próprios contribuintes.

Do mesmo jeito que a segurança jurídica beneficia apenas o contribuinte que agiu de boa-fé, o excepcional interesse social sobrepesa os direitos fundamentais que poderão ser inviabilizados através da apresentação de provas robustas e argumentos precisos, permitindo o desempenho do contraditório, contestando os dados levantados e demonstrando o verdadeiro prejuízo específico, o que não aconteceu, a peça técnica proferida pelo CONPEG estimando a perda equivalente a 27 bilhões trabalhou com estimativas gerais, não exibindo os demonstrativos de cálculos que esclarecem os números.

Portanto, segundo Fábio Martins de Andrade (2010), o argumento pragmático é plenamente possível de adoção, desde que ambas as partes tenham o direito de

¹⁵Com base no voto do Ministro Edson Fachin: “Para além, saliento que eventual modulação promoveria resultados fáticos considerados incompatíveis com o nosso ordenamento jurídico, visto que haveria a convalidação de cobranças consideradas inconstitucionais. Nesse sentido, caberia ao contribuinte o ônus de arcar com valores que foram erroneamente arrecadados, enquanto paralelamente ocorreria o enriquecimento sem causa da União.”(RE 574706 RG, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2008, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-10 PP-02174)

exercer a paridade de armas, apresentando ao órgão julgador as consequências envolvidas com o mínimo de argumento jurídico.

Os efeitos do contexto (pós) pandêmico erguido no debate, não restringiu exclusivamente as finanças do Estado, as atividades dos contribuintes também sofreram regressão e nem por isso eles podem valer de argumento puramente consequencialista e extrajurídico para esquivar das suas obrigações.

A carência de demarcação nos conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social para restringir os efeitos *ex tunc*, permite a invocação desrazoável dos princípios com o mero intuito justificatório da decisão, servindo como último recurso perante uma possível decisão desfavorável, assim como verificado no caso exposto, sem efetivamente pensar se o uso deles são adequados na decisão em benefício do caso. (RODRIGUES, 2021)

CONCLUSÃO

Não restam dúvidas de que os tributos, enquanto espécie de receitas derivadas, representam um dever fundamental de todos os membros da comunidade em partilhar com as despesas públicas de acordo com as suas capacidades, construindo entre eles um vínculo de responsabilidade, pautado na confiança do Estado como um importante e eficaz instrumento para a consecução dos objetivos estabelecidos na Constituição Federal.

Com o intuito de frear possíveis arbítrios estatais, o princípio da legalidade ganha especial relevância, afinal, a tributação representa uma mitigação constitucionalmente autorizada do direito de propriedade, dependendo da existência de algum lastro jurídico que lhe dê embasamento, caso contrário, qualquer restrição sofrida pelo particular sobre os seus bens, gera o respectivo direito subjetivo de exigir aquilo que foi indevidamente tolhido.

Justamente para afastar eventuais prequestionamentos dos particulares sobre a necessidade de observância das normas jurídicas, elas nascem com a presunção de constitucionalidade, produzindo os seus respectivos efeitos até que haja o pronunciamento do órgão competente a respeito da sua invalidade.

Devido a adoção do modelo de controle misto no Brasil, não apenas o Supremo Tribunal Federal detém a atribuição de realizar o controle sobre as normas, mas todos os órgãos judiciais no desempenho normal das suas funções, tendo a decisão favorável à inconstitucionalidade, natureza declaratória, expondo uma certeza jurídica sobre algo preexistente e, conseqüentemente, fulminando todos os efeitos até então gerados.

A decisão, em regra, valerá somente para as partes litigantes, mas quando proferidas pelo Pretório Excelso ao julgar Recursos Extraordinários com Repercussão Geral, a *ratio decidendi* produzirá eficácia *erga omnes*, semelhante ao que ocorre em sede de controle concentrado, o que inclusive levou o presente trabalho a focar na análise específica do caminho percorrido nessa espécie de recurso que, em virtude da sua abstratização, carrega forte teor político-econômico, afetando diretamente a terceiros que não integram a relação jurídica controvertida, colocando as discussões tributárias em cenário de protagonismo judicial, na medida em que fomenta a

expectativa do cidadão de poder economizar e recuperar recursos para melhor (re)aplicação nas suas atividades ou para a satisfação de necessidades pessoais.

Pontuamos também, que a ponderação exigida para flexibilizar a Teoria da Nulidade coloca de um lado a norma violada e do outro os dispositivos constitucionais que respaldam os efeitos por ela produzida. Contudo, esse critério não pode ser levado em consideração pelo julgador na hipótese de preservar as cobranças de tributos instituídos à margem da Constituição, uma vez que a competência tributária no ordenamento brasileiro, além de delimitada, também é repartida entre os entes federativos que apenas podem atuar em consonância ao desenho fixado no Sistema Tributário Nacional, sem qualquer desvio ou excesso. Em casos de violação, o legislador em nenhum momento promoveu o próprio dispositivo constitucional que lhe serviu de fundamento de atuação, ele simplesmente o descumpre, exercendo poder que não lhe foi outorgado.

Importante salutar a delimitação da pesquisa para excluir de sua análise a técnica do *prospective overruling* previsto no art. 927 do Código de Processo Civil, que possui a finalidade de modular os efeitos ocasionados pela revogação de certo precedente em virtude da confiança justificada estabelecida sobre ele e não a preservação de situações incomuns que foram consolidadas pela vigência da norma violadora.

Os resultados alcançados na presente pesquisa, discorda completamente da utilização da modulação temporal de efeitos em matéria tributária para restringir garantias fundamentais do contribuinte, especialmente o seu direito de propriedade e liberdade, afinal, quanto mais perto for o direito fundamental do cidadão, mais distante está o alcance do Estado para atingir tal direito.

Com o intuito de sustentar a tese defendida, verificamos os critérios materiais da modulação (segurança jurídica e excepcional interesse social), previstos no art. 27 da Lei n. 9.868/99, buscando delimitar o núcleo conceitual deles.

Referente a segurança jurídica, constatamos a sua vinculação a noção de previsibilidade, permitindo que as pessoas tenham um conhecimento prévio sobre como deve se comportar e o que aguardar dos outrem, operando com natureza qualificada no campo tributário dada a preocupação do poder constituinte originário em descrever exaustivamente o espaço de atuação da lei, valendo a regra de modulação do aspecto subjetivo desse conceito, atrelado a ideia de proteção à

confiança, assegurando aos contribuintes o direito de reclamar, mediante o devido processo legal, a quebra da base de confiança produzida pelo comportamento do Estado em lhe impôr uma prestação pecuniária sem fundamento constitucional.

Já o excepcional interesse social reflete sobre algum direito fundamental do contribuinte previsto no art. 6º da Constituição federal que sofrerá certo dano irreversível devido à ausência de recursos, demonstrando-o com provas exaustivas e apontando o nicho específico social afetado.

A manipulação temporal, partindo dos conceitos supracitados, somente pode ocorrer de maneira favorável aos próprios direitos fundamentais dos contribuintes, nunca contra, a sua usurpação em prol do Estado acaba gerando futuras inconstitucionalidades convenientes, fomentando a edição de atos em desconformidade com a Constituição por absolver uma cultura de que mesmo perante a possível perda processual, as cobranças efetivadas até essa declaração serão legitimadas, continuando na posse dos respectivos valores, configurando um verdadeiro enriquecimento sem causa do Poder Público em cima da população que convive cotidianamente com a desigual carga tributária existente em nosso país.

No estudo de caso referente ao Recurso Extraordinário 714.139/SC, percebemos nitidamente essa problemática, ou seja, o Estado alegando uma segurança jurídica que ele não detém e um excepcional interesse social que camufla o puro interesse arrecadatário.

Estimula-se, então, um quadro no qual o contribuinte logra êxito na demanda proposta, consegue invalidar a incidência tributária que repercutiu os bens dele, mas no plano prático não consegue alcançar o resultado pretendido, referente aos valores pagos indevidamente e ainda necessita suportar mais 3 anos cumprindo prestações indevidas em um verdadeiro confisco, tudo isso em nome do argumento metajurídico de “impacto orçamentário” que ganha corpo a medida que vai corroendo reiteradamente direitos fundamentais dos contribuintes.

Incontestavelmente, não pretendemos exaurir, neste estudo, todas as particularidades e consequências ligadas ao instrumento introduzido em nosso ordenamento pelo art. 27 da Lei n. 9.868/99, mas tentamos contribuir, cientificamente, no debate sobre a sua utilização na seara tributária.

Por fim, concluo afirmando que não serão os resultados desencadeados de ações tributárias decididas em sede de Repercussão Geral que agravarão os *déficits*

financeiros do Estado, e sim a própria ingerência da máquina pública que deve pautar em uma atuação moral, legal e eficiente. Os ministros do STF ao sensibilizarem diante de argumentos puramente consequencialistas erguidos pela Administração Fazendária, afastam do seu papel de guardião dos direitos fundamentais para sustentar a ideia de garantidor da ordem em nome do Estado, permitindo que a corda arrebente para o lado mais fraco da relação, despertando a modulação carente de fundamento, a sensação social de que o errado continua errado, mas é abraçado pelo Poder Judiciário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 25. ed. São Paulo: Método, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ANDRADE, André Martins de. **A perigosa extensão ao direito tributário da teoria geral das nulidades**. Revista Dialética de Direito Tributário. n° 5. p. 9-12. fev/1996.

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 n. 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed Rio de Janeiro: Forense, 1997

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática e análise crítica da jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 8. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1996.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**, 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva 2005.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro:

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016

CONRADO, Paulo César. **Repetição do Indébito Tributário: definição, condições e efeitos**. IN: CEZAROTI, Guilherme (Coord). Repetição de Indébito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de direito constitucional**. Salvador: JusPodivm, 2008.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Direito Processual Constitucional**. 9º edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DE ANDRADE, Fábio Martins. **O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e a modulação temporal dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária**. 2010. Tese de Doutorado. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

DE CAMPOS VELHO, Rafael Rott. **INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E MODULAÇÃO DE EFEITOS COM LASTRO NO EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL**.

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**, Malheiros Editores, 8ª ed., 1996, pag. 287

DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo**. Revista de Direito Administrativo, v. 210, p. 25-35, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIMOULIS, Dimitri; SORAYA, Lunardi. **Curso de processo constitucional: controle de constitucionalidade e remédios constitucionais**. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

DO COUTO, Almiro et al. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro**. Revista de Direito Administrativo, v. 237, p. 271-316, 2004.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. Salvador: JusPODVM, 2017.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17. ed. São Paulo: Forense, 2008.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da lei tributária, repetição de indébito**. Dialética, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30. ed. São Paulo: atlas, 2021.

José Souto Maior Borges, **Lançamento tributário**, 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999

LAKATOS, Eva Maria. **Sociologia geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

LAURENTIIS, Thais Catib de. **Restituição de tributo inconstitucional**. 2015. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MACHADO, Brandão. **Repetição do indébito no direito tributário**. In: Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 64

MACHADO, Hugo de Brito. **A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 62, São Paulo, Dialética, 2000

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25º ed. São Paulo: Malheiros, 2004

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIEIRO, Daniel; WOLFGANG, Ingo. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MARQUEZI JUNIOR, Jorge Sylvio et al. **Uma análise conforme a Constituição Federal do artigo 166 do CTN e sua incidência**. 2011

MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. 6º ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: saraiva, 2017.

MOLINARI, Flávio Miranda. **Modulação temporal de efeitos em matéria tributária pelo STF**. 2020.

MOREIRA, José Carlos. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 11. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2003.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de direito processual civil – Volume único**. 14. ed. São Paulo: 2022

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022

PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis: vício e sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994)

ROCHER, Guy. **Talcott Parsons e a sociologia americana**. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976.

RODRIGUES, Tales de Almeida. **Modulação dos efeitos no direito tributário**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021.

TAVARES, Alexandre Macedo. **A Responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à Possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 159, dez 2008, p. 14-15.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC- Fundamentos e sistematização**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. Código Tributário Nacional: Análises e reflexões para mais de**, v. 50, p. 209-228, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do Indébito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**, 4. ed, São Paulo: RT, 2000.