

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO DO LARGO DE SÃO FRANCISCO



**LIMITES SISTÊMICOS PARA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

LEI Nº 9.868/99, LINDB E O CPC

ORIENTADOR: PROFESSOR TITULAR PAULO DE BARROS CARVALHO

VIVIANE FAULHABER DUTRA DE MAGALHÃES

SÃO PAULO

2023

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

VIVIANE FAULHABER DUTRA DE MAGALHÃES

**LIMITES SISTÊMICOS PARA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

LEI Nº 9.868/99, LINDB E O CPC

ORIENTADOR: PROFESSOR TITULAR PAULO DE BARROS CARVALHO

Dissertação apresentado como requisito para conclusão no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito da Universidade de São Paulo.

Área de Concentração: Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

SÃO PAULO

2023

Sumário

RESUMO	6
ABSTRACT	7
INTRODUÇÃO	8
1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS E PREMISSAS ADOTADAS	11
1.1. DIREITO E LINGUAGEM – UM RECORTE METODOLÓGICO.....	17
1.2. UMA PERSPECTIVA CONSTRUTIVISTA	26
1.3. DOGMÁTICA E A LÓGICA APLICADA.....	31
2. HERMENÊUTICA DA DECISÃO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS	33
2.1. CARÁTER NORMATIVO DA DECISÃO E SUAS CONSEQUÊNCIAS.....	33
2.2. MODULAÇÃO DE EFEITOS COMO SINÔNIMO DE “MODULAÇÃO DAS NORMAS INDIVIDUAIS E CONCRETAS”	
48	
3. LIMITES CONSTITUCIONAIS PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	56
3.1. TEXTO CONSTITUCIONAL COMO PARÂMETRO NORMATIVO PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS	56
3.2. VETORES PRINCIPIOLÓGICOS	67
3.2.1 <i>Princípio da supremacia constitucional e a rigidez constitucional</i>	67
3.2.2 <i>Princípio da legalidade</i>	74
3.2.3 <i>Princípio da segurança jurídica</i>	77
3.2.4 <i>Princípio da isonomia fiscal</i>	81
3.2.5 <i>Princípio da neutralidade concorrencial</i>	88
3.2.6 <i>Proteção da confiança do contribuinte na jurisprudência dos Tribunais Superiores</i>	93
4. LIMITES INFRACONSTITUCIONAIS PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	96
4.2. DIÁLOGO ENTRE AS FONTES NORMATIVAS SOBRE MODULAÇÃO.....	106
4.2.1 <i>Visão do Constructivismo Lógico-Semântico das fontes do direito</i>	106
4.2.2 <i>Modulação de efeitos e a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB</i>	109
4.2.3 <i>Modulação de efeitos e o Código de Processo Civil - CPC</i>	119
4.2. RAZÕES DE SEGURANÇA JURÍDICA E EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL - ART. 27 DA LEI Nº 9.868/99	122
4.3. DIRETRIZES IMPOSTAS PELA LINDB E PELO ARTIGO 927, §3º, DO CPC.....	133
CONCLUSÕES.....	147
ANEXO I - ÚLTIMOS 10 ANOS DE MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO SUPREMO.....	153
ADI 429	153
ADI 4628	153
RE 559937	155
RE 680089	155
RE 595838	156
ADI 4481	156
ADI 4171	157
ADPF 190	157
RE 704292	158

RE 593849	159
RE 838284	159
ARE 957650	160
ADI 3796	160
ADI 2663	161
RE 718874	161
ADI 4596	162
RE 651703	162
RE 635688	163
RE 643247	163
ADI 3984	164
ADI 5467	164
ADI 1601	165
ADI 4705	165
ADI 3550	166
RE 628075	166
ADI 6222	167
ADI 4281	167
ADI 3142	168
ADI 6074	168
ADI 4480	169
ADI 1945, ADI 5576 E RE 688223	169
ADI 5659	170
ADI 5469	170
RE 1287019	171
RE 851108, ADI 6836, ADI 6817, ADI 6824, ADI 6839, ADI 6822, ADI 6821, ADI 6826, ADI 6833, ADI 6820, ADI 6818, ADI 6819, ADI 6828 E ADI 6830	172
RE 630137	173
RE 605552	173
ADI 5481	174
RE 669196	175
RE 574706	175
ADI 2040	176
RE 855091	176
RE 1043313	177
ADI 6144	177
ADI 6479	178
RE 970821	178
RE 714139, ADI 7123, ADI 7117, ADI 7132, ADI 7124, ADI 7114, ADI 7110, ADI 7120, ADI 7108, ADI 7130, ADI 7112 E ADI 7109	179
RE 603136	180
RE 1331245	180
RE 1063187	181
ADI 5422	181
ADI 5368	182
RE 776594	182
ADI 6145	183
REFERÊNCIAS.....	184

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Magalhães, Viviane Faulhaber Dutra de
Limites sistêmicos para modulação de efeitos em
matéria tributária - Lei nº 9.868/99, LINDB e CPC ;
Viviane Faulhaber Dutra de Magalhães ; orientador
Paulo de Barros Carvalho -- São Paulo, 2023.

192

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,
2023.

1. Modulação de efeitos. 2. Modulação em matéria
tributária. 3. Modulação de efeitos em matéria
Tributária. 4. Direito e Linguagem. I. Carvalho,
Paulo de Barros, orient. II. Título.

RESUMO

Aqui avaliamos os limites sistêmicos para modulação de efeitos em matéria tributária. Definimos quais são esses limites para a manutenção ou não de alguns ou totalidade dos efeitos das normas individuais e concretas que permanecem no sistema jurídico e o que o artigo 27 da Lei 9.868/99, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e o Código de Processo Civil oferecem para auxiliar na jornada. Para isso, primeiramente, avaliamos como devem ser buscados os parâmetros para a modulação de efeitos (*direito – linguagem e sistema*) e por qual razão devemos seguir esses parâmetros já existentes (*decisão que modula os efeitos possui caráter normativo e integra a dinâmica sistemática*). E depois avançamos para a definição de quais são esses parâmetros (*constitucionais e infraconstitucionais – Lei nº 9.898/99, LINDB e CPC*) e os diálogo entre ele (*base procedimental/estrutural para a modulação de efeitos*). Com os limites sistêmicos bem estabelecidos será possível avançar no debate para questões mais pragmáticas, base para a tese que se pretende desenvolver a partir desse trabalho, cuja pesquisa inicial já fora aqui produzida, com o resumo de todos os casos já julgados pelo Supremo, até o corte temporal desta pesquisa, em direito tributário em que se avaliou a modulação de efeitos.

Palavras-chave: sistema jurídico – linguagem – direito e linguagem – normatividade decisória - modulação de efeitos – modulação de efeitos em matéria tributária – critérios atuais – avanços pós Lei nº 9.868/99.

ABSTRACT

In this research we assess the systemic limits for modulating tax effects. Defining what these limits are, for maintaining or not the effects of individual and concrete rules that remain in the legal system. Evaluating what the article 27 of Law 9.868/99, the Law of Introduction to the Norms of Brazilian Law – LINDB and the Code of Civil Procedure offers to assist in this journey. For this, first, we evaluate how the parameters for modulation of effects should be sought (law - language and system) and why we should follow these already existing parameters (decision that modulates the effects has a normative character and integrates the systematic dynamics). And then, we move on to the definition of what these parameters are (constitutional and infraconstitutional – Law nº 9.898/99, LINDB and CPC) and the dialogue between them (procedural/structural basis for the modulation of effects). With the systemic limits well established, it will be possible to move forward in more pragmatic debate issues, the basis for the thesis that is intended to be developed from this work, whose initial research had already been produced here, with the summary of all the cases already judged by the Supreme Court, up to the temporal cut of this research, in tax law in which the modulation of effects was evaluated.

Keywords: legal system – language – law and language – decisional normativity - decision effects – decision effects in tax matters – current criteria – advances after Lei nº 9.868/99.

INTRODUÇÃO

É de se reconhecer que o tema objeto desta pesquisa está cada vez mais atual e presente na prática dos juristas contemporâneos, isso porque, a visão de que as decisões judiciais são normas jurídicas e como tal devem ser harmonizadas com o sistema jurídico assim como as demais normas que o compõem. E após inteirar-me da temática abrangida no presente trabalho e o que se tem até agora desenvolvido sobre o assunto, identifiquei que não há abordagem específica do ponto que pretende ser aqui trabalhado: quais os parâmetros normativos mínimos que devem ser observados na modulação de efeitos em matéria tributária face ao construtivismo lógico-semântico.

Por tal razão, temos a importância de estudar e analisar como devem ser manipulados ou calibrados seus efeitos, já que, como norma jurídica, irradia seus efeitos para a integralidade sistêmica. A proposta aqui é analisar os parâmetros do sistema jurídico brasileiro, portanto, parâmetros normativos, para que a modulação/calibragem dos efeitos. Então, é dizer que o escopo deste trabalho é investigar *quais os parâmetros normativos mínimos que devem ser observados, na modulação de efeitos em matéria tributária, para que seja garantida a plena harmonia do sistema constitucional-tributário brasileiro*. Buscando-se construir o panorama mínimo que deve ser seguido, para dar maior funcionalidade, concretude, efetividade e segurança.

Sendo assim, elencou-se alguns problemas teóricos que deverão ser superados para o alcance dos resultados esperados e que devem nortear os objetivos específicos desse trabalho. Para responder a esse questionamento, antes de identificar especificamente os parâmetros normativos para a modulação, para que seja garantida a harmonia sistêmica é necessário obter respostas sobre: 1) como os parâmetros devem ser avaliados (*qual o ponto de partida teórico para a avaliação*)? 2) quais são os vetores constitucionais que devem ser observados por esses parâmetros? 3) por qual razão deve ser observada a harmonia entre os parâmetros de modulação e as demais normas do sistema? Feito essa avaliação inicial necessária, vamos avaliar: 4) quais são as normas que preveem esses parâmetros; 5) se há diálogo entre essas normas e em que medida e 6) quais são os limites sistêmicos para a modulação de efeitos da decisão estabelecidos.

A primeira pergunta será trabalhada no primeiro capítulo, marcada pela investigação de conceitos mais gerais e abstratos, mas, essenciais, o que será feito sem perder de vista à estrutura normativa e à competência. Será demonstrado como a visão do direito como linguagem nos

permite avaliar a questão sistêmica-normativa desenvolvida ao longo do trabalho, com o olhar na avaliação construtivista, isso a partir de uma metodologia dogmática. (*tópicos: direito e linguagem; uma perspectiva construtivista e dogmática e lógica aplicada*).

De fato, quanto a esse item, intrigante pensar a interpretação do direito, em especial do direito tributário, investigando-o com base na filosofia da linguagem. Trata-se de um dos temas de maior complexidade para o direito, interpretá-lo e investigar o método utilizado para fazê-lo. Sendo assim, a filosofia da linguagem utilizada como instrumento para a análise do direito posto e das decisões dos tribunais superiores, em especial, debates sobre modulação de efeitos. Isso pensando em direito como sistema e a necessidade de que seja garantida sua harmonia para que subsista como tal, pensando o direito posto como um concatenado de norma jurídicas, como já veremos no capítulo que tratará do tema.

A segunda e a terceira perguntas serão trabalhadas no segundo capítulo. A segunda pergunta (*quais são os vetores constitucionais que devem ser observados por esses parâmetros?*) será trabalhada tendo o texto constitucional como parâmetro para a modulação de efeitos e identificando princípios vetores para a modulação de efeitos em matéria tributária. Na terceira pergunta (*por qual razão deve ser observada a harmonia entre os parâmetros de modulação e as demais normas do sistema?*) será trabalhada a natureza normativa da decisão de modulação de efeitos e a necessidade de que nela sejam considerados parâmetros jurídicos, portanto, normativos, para definir a calibragem. Tendo em vista os parâmetros teóricos definidos no primeiro capítulo.

A quarta, quinta e sexta perguntas serão trabalhadas no terceiro capítulo. Analisando a conjectura dos questionamentos levantados, a ideia é avaliar quais os parâmetros normativos para a calibragem dos efeitos em decisões de matéria tributária. Serão trabalhadas as previsões constantes do artigo 27 da Lei nº 9.868/99; dos artigos 23 e 24 da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro e do artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil; se há diálogo entre essas normas e como se dá; quais são os parâmetros que esses dispositivos preveem para a modulação de efeitos da decisão e, portanto, os limites sistêmicos.

Importante notar que o processo de justificação utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para modulação de efeitos e sua verificação face aos parâmetros normativos identificados não será objeto do presente estudo. Antecipando, será objeto de trabalho futuro (vide anexo I da presente pesquisa) e decorrente desta pesquisa: compreender o espectro que deve ser face àquele que realmente vem sendo levado em conta pelo Supremo na modulação de efeitos de suas

decisões em matéria tributária, e como esses critérios normativos devem ser utilizados para que se mantenha a plena validade e coesão sistêmica.

Por tal razão, entendeu-se fundamental buscar pensar os limites sistêmicos que devem ser observados para modulação de efeitos em matéria tributária.

1. CONCEITOS FUNDAMENTAIS E PREMISSAS ADOTADAS

Diante do exposto acima, após inteirar-me da temática abrangida no presente trabalho e o que se tem até agora desenvolvido sobre o assunto, identifiquei que não há abordagem específica do ponto que pretende ser aqui levantado: quais os parâmetros normativos mínimos que devem ser observados, face ao construtivismo lógico-semântico, na modulação de efeitos em matéria tributária. Como escopo fundamental para o desenvolvimento desta análise, faz-se necessário pensar direito posto como um concatenado de norma jurídicas, buscando aqui analisá-lo face à Ciência do Direito em sentido estrito (Dogmática).¹

Ainda, como premissa para análise da modulação de efeitos aqui pretendida, adota-se um conceito de constituição como ordem jurídica fundamental da coletividade, que permita a conjunção “a um só tempo, o conteúdo material e a realidade normativa da Constituição, define - a Hesse como ordem jurídica fundamental da coletividade (*Die Verfassung ist die rechtliche Grundordnung des Gemeinwesens*)”.² Sob essa perspectiva, a norma fundamental estabelece as diretrizes e limites materiais ao conteúdo da legislação infraconstitucional, a constituição é vislumbrada como um norte para ordenamento, não como algo estanque, preciso e completo. Como nos ensina Konrad Hesse, a constituição não codifica, em verdade, ela estabelece linhas essenciais daquilo que é de grande relevância e necessita de uma prévia diretriz, por isso, para que se tenha uma efetiva força normativa da constituição, não basta apenas do conteúdo das normas constitucionais, mas também da práxis, que nos permite avaliar o conteúdo constitucional em seu dinamismo próprio.³

Tal visão permite conciliar a “estabilidade e desenvolvimento, evitando-se, de um lado, a dissolução da ordem constitucional, e, de outro, o congelamento da ordem jurídica”.⁴ Isso porque a constituição escrita⁵ é mais que uma limitação à organização estatal e uma norma

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo, Vol. I, Noeses, 2011. *E-book*. Não Paginado.

² MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 28221.

³ HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad.: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 28236.

⁵ “O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias

fundante, deve ser vista como o relevante papel estrutural social que possui, “como instrumento de estabilidade, de racionalização do poder e de garantia da liberdade”.⁶

Assim, há que se pensar na perenidade da norma fundamental, permitindo-lhe a aplicação de seus conceitos fundamentais em qualquer momento histórico-social que vivenciarmos. É nessa medida que o controle de constitucionalidade, pressupondo uma constituição rígida, traz dinamicidade ao manejo constitucional. Nesse sentido, a constituição que perdura por um tempo relativamente longo se realiza por intermédio da interpretação evolutiva, revisão constitucional e costume secundum, *praeter e contra legem* e, em um período relativamente breve de alteração, a constituição se realiza pela sobreposição dos mecanismos de garantia da constitucionalidade e de revisão, sob o influxo da realidade constitucional.⁷

De todo modo, há que se lembrar que o núcleo operativo da norma fundamental é aquilo que o poder constituinte formal e material primeiramente delimitou. A relação de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade é uma relação que estabelecida entre dois polos, em um está a constituição e em outro um “comportamento”, compatível ou não com o sentido que a constituição determina.

O mais importante aqui é lembrar que a relação de constitucionalidade de inconstitucionalidade é normativa, de caráter normativo, e é essa relação normativa que permite avaliar a validade de todo e qualquer ato normativo face ao texto constitucional. Não é apenas uma verificação de adequação entre realidades, a realidade do ato e a realidade constitucional,

individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples escritura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos povos e das nações. Todos os atos estatais que repugnem a Constituição expõem-se à censura jurídica dos Tribunais, especialmente porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MC-ADI nº. 293. Rel. Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.1990. Publicado no Diário da Justiça de 16.04.1993.

⁶ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 28238.

⁷ MIRANDA, Jorge. Curso de Direito Constitucional Vol. 1 – Estado e constitucionalismo. Sistemas políticos. A constituição como fenômeno jurídico. 2. ed. – Portugal: Universidade Católica, 2020. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 4566.

mas a verificação do cumprimento ou não, por este ato, daquilo que fora determinado pela ordem constitucional.

Como vamos adentrar mais a frente, a nulidade em sua forma mais estanque é vista atualmente com uma relativização da concepção austríaca de 1920 a 1929. Entretanto, tal relativização não pode retirar o caráter obrigatório do texto constitucional, vez que, sem a devida sanção, a inconstitucionalidade será apenas uma crítica ou uma manifestação de desacordo. Desse modo, há que se perceber que tanto a inconstitucionalidade quanto a constitucionalidade não se reduzem à ideia de conformidade ou não com o texto constitucional. Faz-se necessário que tenhamos uma sanção qualificada, ou seja, um procedimento específico para a anulação do ato tido por inconstitucional, procedimento esse que deve ser realizado por órgão competente. Por tal razão, afirma Kelsen ser a jurisdição constitucional a decorrência lógica da constituição em sentido estrito.⁸

Então, temos até aqui algumas premissas importantes que seguiremos nesse trabalho. Primeira é que a relação de constitucionalidade/inconstitucionalidade é uma relação normativa. Segunda é a necessidade de uma sanção para o ato que foi criado em descompasso com a norma constitucional. Terceira é que deve ser realizada essa análise por um órgão competente para tanto. Com base nisso, é dizer que “dir-se-á que constitucional será o ato que não incorrer em sanção, por ter sido criado por autoridade constitucionalmente competente e sob a forma que a Constituição prescreve para a sua perfeita integração” e “inconstitucional será o ato que incorrer em sanção – de nulidade ou de anulabilidade – por desconformidade com o ordenamento constitucional”.⁹

Avançando no corte metodológico, importante pensar em simplificar o objeto analisado, trazendo uniformidade. E para isso, a ideia é trabalhar com as normas que atualmente integram o direito posto, e ainda, utilizar-se de argumentos que a enunciação apresentar como intrínseca à análise da norma jurídica posta em perspectiva. Dito isso, fundamental também expor que, sendo normas vigentes o corte, o olhar estará voltado especificamente para normas jurídicas

⁸ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 28255.

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 28315 e 28322.

gerais, introduzidas por intermédio do sistema de precedentes¹⁰, em precedentes que tenham eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. E a partir desse recorte, a análise de quais os parâmetros normativos mínimos estabelecidos para que seja realizada a modulação de efeitos.

Avançando, apresentamos a necessidade de visualizar a produção normativa do Supremo Tribunal Federal – STF. Há que se reconhecer que o STF insere no ordenamento normas jurídicas que, ao atuarem diretamente na vigência de normas jurídicas gerais ou na validade, por vezes, possuem sim um certo grau de generalidade.

Para isso, como parte desse ponto, entendemos necessário abordar o estudo das fontes de direito tributário¹¹, para estabelecer claramente o liame no objeto do presente trabalho, vez que ao exercer a atividade jurisdicional, aplicando o direito, também cria o direito¹². Na doutrina tradicional¹³ com a divisão entre fontes materiais e formais, aquelas como “fontes psicológicas” e estas como as que provêm de um órgão estatal, não foi a opção argumentativa que se utilizou para o presente trabalho. Para melhor compreensão, optou-se pela doutrina do construtivismo lógico-semântico, capitaneada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, a qual analisa as fontes do direito e o próprio direito positivo¹⁴, que trata as normas introdutoras e normas introduzidas. Aquelas seriam o que a doutrina tradicional chama de fontes formais e estas as introduzidas pelas normas introdutoras para disciplinar a produção normativa.

As balizas da fonte do direito ganham novo paradigma na corrente do giro linguístico, uma das linhas da filosofia da linguagem, estando o direito no campo do dever ser e as fontes do direito no campo do ser. Fontes seriam atividades do mundo real que, “vertidas em linguagem, produzem enunciado-enunciado (norma introduzida) e enunciação-enunciada (norma introdutora). Produzem, portanto, normas jurídicas”.¹⁵ Nesse sentido, tão logo, há que se reconhecer que o STF, na medida em que cria enunciados por meio da atividade de

¹⁰ Sobre o tema, vide: STRECK, Lenio Luiz. O que é isto — o sistema (sic) de precedentes no CPC? Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-ago-18/senso-incomum-isto-sistema-sic-precedentes-cpc>>. Último acesso em: 27 fev. 2018.

¹¹ Debate que permeará o presente estudo e voltará a ser objeto de debate, mais especificamente, capítulo três desta pesquisa.

¹² LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 124.

¹³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

¹⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no Direito Tributário. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006.

¹⁵ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 130.

enunciação, produz fontes do direito (atividade de enunciação) e direito positivo (enunciados). Sendo assim, é, portanto, fonte do direito (órgão competente) que produz fonte do direito (atividade de enunciação) e que produz norma jurídica (enunciado-enunciado).¹⁶

Seguindo esse liame, podemos afirmar que o STF, ao proferir decisão *erga omnes* e com efeito vinculante, insere no sistema jurídico norma geral e concreta, seja a decisão pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade. Se pela constitucionalidade, a norma introduzida “ratifica, “calibra” a constitucionalidade da regra matriz de incidência tributária - RMIT, e como é dotada de efeito vinculante, nenhum órgão do Executivo ou do Judiciário (exceto o próprio STF, noutro processo) pode deixar de aplicar a norma geral e abstrata sob o fundamento de sua inconstitucionalidade”¹⁷. Já se entender pela inconstitucionalidade da norma geral e abstrata, há duas hipóteses possíveis: a primeira, a manutenção de todos ou parte dos efeitos postos ou que viram a ser postos no sistema até seu trânsito em julgado ou aquele fixado em sede de modulação de efeitos, aqui retira-se a vigência futura, e uma segunda hipótese, na qual a totalidade dos efeitos gerados pela norma geral e abstrata sejam retirados do sistema, aqui, além da vigência, retira-se também a validade.

Vista essas duas possibilidades apresentadas pelas decisões do Supremo, é de se notar que, ao permitir que a totalidade ou apenas alguns efeitos da norma geral e abstrata se mantenham (lembrando que nessa faceta está a Corte lidando com normas jurídicas individuais e concretas), deve ser redimensionado o escopo de vinculação da decisão, ou melhor, o efeito vinculante, tendo em vista que, parte ou totalidade dos atos normativos permanecem no sistema jurídico, a despeito da declaração de inconstitucionalidade seja pronunciando a nulidade ou

¹⁶ Nesse sentido, inclusive: “após certo tempo de vigência, a norma “N” é questionada perante o STF no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade. Seja por vício no procedimento legislativo ou por contrariedade a outras regras e/ou princípios constitucionais, a Corte Suprema reconhece sua inconstitucionalidade. Neste caso, em homenagem à teoria da nulidade e ao princípio da supremacia constitucional, o STF expede uma norma “S” (geral e concreta), que declara a invalidade ab initio da norma “N”, e cuja estrutura é a seguinte: Hipótese (H): dado o fato da norma jurídica “N” ter sido editada por órgão incompetente, em desconformidade com o procedimento legislativo ou mesmo contrariando ao conteúdo da Carta Magna; Consequência (C): deve ser a decretação da sua nulidade (a retirada de sua validade), bem como de todos os atos jurídicos por meio dela constituídos (o que inclui as normas individuais e concretas expedidas no ciclo de positivação do Direito).” SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p. 461-484. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Páginas 472 e 473.

¹⁷ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131.

não¹⁸. Essa avaliação tem sua correspondência no direito posto no artigo 27 da Lei 9.868/99, nos artigos 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil.¹⁹

Para compreender os parâmetros mínimos que devem ser avaliados na aplicação desse dispositivo, importante mencionar que aqui optamos pelo enfoque de premissas no caráter sintaticamente homogêneo que o direito positivo, caracterizado por sistema empírico composto por unidades atômicas, normas jurídicas, que nada mais são que proposições prescritivas. Dito isso, importante destacar, em primeiro lugar, que o direito positivo, visto como camada linguística, possui uma estruturação como sistema autônomo e, em segundo lugar, que as partes que compõem esse conjunto são normas jurídicas, pensando sob o seu sentido estrito, se manifestam por intermédio de proposições hipotético implicacionais. A escolha por esse caminho hermenêutico é para que fica clara a tese segundo a qual um dos aspectos do sistema jurídico é, justamente, o de ser homogêneo, em termos sintáticos, constituinte de uma realidade propriamente sua.²⁰

¹⁸ CARVAHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹⁹ Artigo 27 da Lei 9.868/99 prevê que: “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.

Artigo 23 da LINDB prevê que: “a decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.”

Artigo 24 da LINDB prevê que: “A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.”

Artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil prevê que: “Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica”

²⁰ CARVAHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015. Página 204.

Nessa linha, estudar as disposições normativas que tratam da modulação de efeitos no direito brasileiro é, portanto, estudar o direito positivo, com a sua realidade, ou melhor, linguagem, que lhe é própria, não se resumindo a limitar a análise apenas do fenômeno jurídico. Pelo contrário, pressupõe-se ter para si que o concatenado de símbolos que são utilizados na comunicação social se amolda em formas específicas de interação entre esses símbolos, isso é, plenamente compatível com o escopo regulador do direito, na alteridade substancial que há em sua essência. E esse modo de interação específico é o da linguagem prescritiva.

Visto esses pontos iniciais, cabe ainda estabelecer como vamos enxergar o direito, melhor, qual o olhar será adotado para investigar quais os parâmetros normativos mínimos que devem ser observados, na modulação de efeitos em matéria tributária, para que seja garantida a plena harmonia do sistema constitucional-tributário brasileiro.

1.1. Direito e linguagem – um recorte metodológico

É necessário reconhecer que o tema da linguagem é, pelas suas próprias características, complexo, de forma que mesmo um trabalho que se pretende exaustivo tem que fazer escolhas, aqui não poderia ser diferente, a linguagem é o universo do qual a presente análise, além ser parte, está inserido. Por isso, aqui é importante ter em mente que vamos desenvolver apenas comentários gerais e estabelecer alguns princípios metodológicos que parecem ser relevantes para os nossos interesses.

Por ser este um trabalho, de certo modo, sobre interpretação e aplicação do direito, é fundamental pensar o direito como texto, e isso, como veremos no tópico seguinte, é uma das premissas básicas que o Construtivismo Lógico-Semântico adota, como um diferencial metodológico. Assumindo o direito como texto, linguagem, seguimos no campo hermenêutico.²¹

Para além de apenas proposições descritivas de origens diversas, a doutrina clássica do direito tributário seguiu, por um razoável espaço de tempo, uma vetorização de métodos diversos, muito bem identificado por Alfredo Augusto Becker. Muito em razão desse conceito excessivamente amplo, que visava a relatar todo o plexo da atividade financeira estatal, tivemos

²¹ CARVAHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015. Página 204.

a falência da antiga “Ciência das Finanças”, que ousou abranger sob diversos ângulos o mesmo fenômeno, econômico, histórico, antropológico, jurídico etc.²²

Com o movimento do “giro-linguístico”, e, posteriormente, com a visão do Constructivismo lógico-semântico preconizado pelo mestre Lourival Vilanova, os estudiosos de tributário identificaram esse desalinho nos estudos da área, face à problemática do conceito excessivamente amplo. Diante disso e com apoio na Teoria Geral do Direito, usufruindo de aspectos epistemológicos ricos em método, aperfeiçoaram o estudo do direito tributário, para aprofundar o conhecimento da matéria e permitir seguir um rigor metodológico que legitime juridicamente a solução encontrada.²³

Óbvio que tais predicados não atingem a generalidade dos trabalhos, mas é traço bem característico de número razoável de escritos publicados nos últimos anos. Diríamos que a primeira causa é de índole histórica, ensejada pelo modo minucioso segundo o qual o constituinte brasileiro estabeleceu o campo das possibilidades impositivas, obrigando o estudioso a ingressar no exame acurado da ordem constitucional, como pressuposto indeclinável do entendimento das instituições tributárias. Outras causas, porém, hão de ser creditadas à sensibilidade daqueles que perceberam, oportunamente, a necessidade do controle na construção da linguagem científica no âmbito do direito, enfatizando a Teoria Geral, estimulando as meditações acerca da natureza do processo cognoscitivo e de suas projeções efetuais. Este último esforço, que retroverte sobre a própria construção do discurso, encontra limitações, mas, ao mesmo tempo, trava contato com suas virtudes e potencialidades.

No domínio das chamadas “Ciências Sociais”, a postura axiológica do ser cognoscente é pressuposta, já que, sem valor, que é o sentido específico do homem e da sua liberdade, ele mesmo não existe como tal e não há como falar em cultura. A polaridade se estabelece em termos diferentes. Há cabimento de enunciados de outras ciências na linguagem da dogmática, desde que não interfiram naquilo que conhecemos por “modelo do raciocínio da Ciência do

²² CARVAHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015. Página 205.

²³ Nesse sentido, Professor Paulo esclarece que “a circunstância da farta elaboração da matéria no altiplano da Constituição e a consciência de que o conhecimento do direito administrativo é imprescindível para a boa compreensão da sistemática tributária, tudo sustentado por uma base sólida de Teoria Geral, Lógica Jurídica e por sadias reflexões de Filosofia do Direito, enformaram uma doutrina que vem se distinguindo pela densidade e aprimoramento de suas elaborações, pela seriedade da pesquisa e pela produção de um coerente discurso científico.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método* - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 204 a 206.

Direito em sentido estrito”. Vale dizer, podemos, perfeitamente, enriquecer o discurso descritivo com orações estranhas, desde que o faça a título de observações marginais.

Torna-se possível, então, trasladar sentenças da Economia, da Ciência Política, da Sociologia, da História, da Antropologia para ajudar no esclarecimento indicativo, para servir de contraste, de pano de fundo, mas jamais para fundamentar o modo de ser peculiar do pensamento jurídico. Isso é importante para o debate aqui travado, ao analisar os parâmetros do sistema jurídico brasileiro, portanto, parâmetros normativos, para que a modulação/calibragem dos efeitos é uma busca jurídica, essa análise se dará dentro linguagem jurídica. Tendo-se claro que, fundamentos utilizados para modulação que são exógenos ao direito, como é o caso da economia e da sociologia, por exemplo, são argumentos complementares no processo decisório, a razão que levará o Tribunal a modular ou não os efeitos da decisão devem ser pertencentes à linguagem jurídica, ou seja, de cunho normativo.²⁴

Além disso, sem falar da necessidade que o teórico tem de sair do âmbito do conhecimento especializado, para examinar a natureza de seu trabalho, inspecionando a técnica da construção científica, a fim de arrumar organicamente o material da investigação, que é o campo próprio da metodologia jurídica. Foi com esta preocupação em “escrever bem e pensando” que o Constructivismo lógico-semântico tomou força em toda comunidade científica. A busca incessante de se aperfeiçoar a Teoria Geral, com o objetivo de aprofundar o conhecimento da matéria, tornou-se a base do movimento que introduziu, no campo epistemológico do direito, mudanças ideológicas relevantes. Transportando-se este panorama para o quadro das inovações teóricas do movimento, breve investigação nos demonstrará o enorme passo dado pela Ciência do Direito.²⁵

Como pressuposto para essa nova visão do direito tributário, incorporando e vivenciando o direito como linguagem, temos o Neopositivismo Lógico (ou Positivismo Lógico; Filosofia Analítica; Empirismo Contemporâneo ou Empirismo Lógico) que teve sua base formada em Viena, na segunda década do século XX, ali vários filósofos e estudiosos se encontravam para a discussão de questões afetas ao conhecimento científico. O objeto do debate

²⁴ “Toda a argumentação consequencialista, de índole pragmática, escapa à lógica clássica, sendo, entretanto, perfeitamente abrangida pela racionalidade inerente ao direito, desde que utilizada para complementar argumentos jurídicos”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 30.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. *E-book*. Kindle - página 204 a 206.

era a Filosofia das Ciências, mais voltado para uma epistemologia geral, tendo cada um dos estudiosos seus interesses no campo das indagações. De fato, há que se reconhecer que se tratava de um grupo bem diverso, englobando diversas áreas, filósofos, físicos, sociólogos, lógicos, juristas (dentre eles Kelsen), etc. Todos focado nas especificidades das suas respectivas áreas, mas mantendo uma intensa troca de ideias, o que permitiu uma grande cooperação intelectual, possibilitando uma série de conclusões aplicáveis aos diversos ramos do conhecimento.

Por isso, fala-se de uma Epistemologia Geral, “uma teoria crítica voltada para o estudo e a análise dos conceitos básicos, dos princípios e dos objetivos do conhecimento científico em geral, bem como dos resultados de sua efetiva aplicação”.²⁶ Vale lembrar que Epistemologia pertence ao espectro da Teoria do Conhecimento (ou Gnosiologia), ou seja, um termo mais restrito dessa teoria, que possui o foco para além do simples conhecimento, visando ao saber qualificado como científico, o conhecimento pautado na reflexão. Esse movimento tem uma preocupação para além dos princípios científicos basilares, revela, em verdade, uma redução do campo filosófico se podemos assim dizer, já que a Filosofia da Ciência não se esgota com a especulação sobre as possibilidades epistemológicas. Os neopositivistas lógicos reduziram a Epistemologia à Semiótica, a teoria geral dos signos, abrangendo todo e qualquer sistema de comunicação, incorporando a linguagem natural e as formais científicas. Então, temos até aqui duas interessantes premissas desse movimento, primeira é trazer um aspecto analítico para a Teoria do Conhecimento, apresentando a Epistemologia, e, em segundo lugar, reduzir o campo analítico da Epistemologia à Semiótica.²⁷

Assim, considerando essas duas premissas, duas reduções, podemos expressar nesse tópico o porquê os adeptos do movimento atribuem à linguagem a função instrumental científica de desenvolver esse conhecimento analítico que se pretende avaliar o sistema comunicacional, por intermédio dos signos. Além da função instrumental da linguagem, como ela própria serve de parâmetro para os conhecimentos por ela produzidos. Chegam, por isso, a “proposições afirmativas como esta: compor um discurso científico é verter em linguagem rigorosa os dados do mundo, de tal sorte que ali onde não houver precisão linguística não poderá

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87.

haver Ciência”.²⁸ A partir disso, podemos depreender que esse movimento identificou a natureza volátil e irregular da linguagem natural, o que não permitiria que ela traduzisse adequadamente os anseios cognoscitivos humanos, de tal sorte que o mais adequado lhes parecia partir de uma linguagem artificial, na qual os termos imprecisos corresponderiam à novos vocábulos ou se submetessem àquilo que Rudolf Carnap chamou de “processo de elucidação”.²⁹

Compreendida as bases axiológicas do Neopositivismo Lógico, importante lembrar de como se formou o Círculo de Viena, verificando qual o desencadear histórico, os precursores e os influenciadores, a despeito dos primeiros encontros em 1907 serem inicialmente entre Hans Hahn, Phillip Frank e Otto Neurath, que visavam à troca sobre questões afetas à Filosofia da Ciência, foi a presença de Moritz Schlick, nomeado para ocupar a cátedra de Filosofia das Ciências Indutivas, que determinou o nascimento do denominado “Círculo de Viena”, já que ele, orientado por Max Planck, elaborou sua tese de doutoramento em óptica teórica, ainda em Berlim. Ao iniciar o magistério em Viena, já nos idos de 1922, promoveu um seminário que propiciou grandes debates, entre filósofos e cientistas de diversos campos do conhecimento, a característica do Círculo era a abertura, onde todos estavam dispostos às avaliações críticas dos demais integrantes do grupo. Lembrando que os debates foram tomados pela característica da personalidade de Schlick, com um ar conciliatório e cooperativo, ainda, com um foco de praticidade. Após esses intensos debates e com o ambiente mais consolidado, em agosto de 1929, os três membros do Círculo, lembrando - Rudolf Carnap, Hans Hahn e Otto Neurath, redigiram um manifesto: “o ponto de vista científico do Círculo de Viena”. A partir daí, os debates de Viena foram largamente divulgados, dando grande difusão.

Para que fique claro o avanço dos debates, o manifesto dos debates de Viena concatenava algumas premissas que foram adotadas, dentre elas: 1) a linguagem deve ser pensada na sua complexidade de relações intersubjetivas; 2) o foco voltado para a máxima humanista, sendo o homem uma medida de todas as coisas; e 3) afirmar que a Teologia e a Filosofia eram, em verdade, um conglomerado de pseudoproblemas. Tais premissas fazem emergir dois atributos essenciais: o conhecimento envolto no domínio cognoscitivo empírico e

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 88.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

a linguagem como instrumento sistemático de reflexão filosófica, devendo ser utilizada de forma metódica e analítica. Aqui para a presente pesquisa, é fundamental identificar essa segunda premissa como fundamental, inclusive, em razão de sua originalidade, vez que contrapõe a uma tradição psicológica gnosiologia empírico-positivista. No manifesto também é identificada a inconsistência de termos que possuem pouca densidade utilizados por diversos ramos, sendo de origem metafísica, como bem comum e espírito dos povos. Ao final, o manifesto também deixa claro que a visão científica deve propugnar bases racionais para a existência humana, e, por consequência, para o próprio conhecimento humano.

O manifesto menciona diversos nomes precursores do Neopositivismo Lógico, mas podemos ressaltar figuras relevantes como David Hume, Gottlob Frege e Ernst Mach. O primeiro, David Hume, empirista inglês, viveu entre 1711 e 1776, conhecido como pai do Positivismo Lógico, com uma posição antimetafísica, elaborou distinção entre as impressões e as ideias. Ainda, em seu tratado da natureza humana, enquanto desenvolvia questões sobre a moral concluiu ser impossível deduzir uma proposição normativa de uma série de proposições descritivas e vice-versa, ou seja, não há como se chegar ao dever-ser pelo ser e do dever-ser não se chega ao ser. Gottlob Frege, viveu entre 1848 e 1925, e tratou das leis fundamentais da Aritmética, concluiu a redução deste à Lógica, antecipando a semântica da verdade, de Alfred Tarski, elaborando o primeiro sistema completo de Lógica Formal, além da distinção entre sentido e referência. E, Ernst Mach, que viveu entre 1838 e 1916, físico que tratou dos princípios da mecânica, mas que, preocupado com as questões basilares da ciência, desenvolveu argumentos antimetafísicos, se contrapondo ao conceito de determinada coisa como algo desvinculado de sua aparência, mas seu ponto chave, de grande importância para o Neopositivismo Lógico, qual seja, a unicidade da ciência. Mach regou o posto na cátedra que posteriormente será ocupado Moritz Schlick.

Além desses três autores que foram inquietações iniciais para o “Círculo de Viena”, vale lembrar que há uma influência do Empirismo contemporâneo e a pesquisa desenvolvida por Charles Sanders Peirce, que viveu entre 1839 e 1914. É dizer, portanto, que os três pensadores indicados inicialmente, Rudolf Carnap, Hans Hahn e Otto Neurath, coordenados pelo Moritz Schlick representaram o avanço do “Círculo de Viena” a partir das influências de David Hume, Gottlob Frege, Ernst Mach, entre outros.

Vista a origem oficial dos debates do “Círculo de Viena”, convém mencionar que Ludwig Wittgenstein não pertenceu diretamente a esse seletivo grupo, o que não impediu que o seu livro *Tractatus logico-philosophicus* de influenciar diretamente os integrantes do debate,

sendo a base do aprofundamento teórico dos neopositivista. A obra datada de 1922 e introduzida por Bertrand Russel, com uma proposição relevantíssima, para o presente trabalho inclusive, os limites da minha linguagem são os limites do meu mundo. Por isso, foi um divisor de águas do pensamento humano, evoluindo da filosofia da consciência Kantiana e para a filosofia da linguagem. Mais uma vez, face à essa afirmação, é fundamental lembrar que isso é um ponto fulcral para o debate aqui travado, ao analisar os parâmetros do sistema jurídico brasileiro, portanto, parâmetros normativos, para que a modulação/calibragem dos efeitos é uma busca jurídica, essa análise se dará dentro linguagem jurídica. Tendo-se claro que, fundamentos utilizados para modulação que são exógenos ao direito, como é o caso da economia e da sociologia, por exemplo, são argumentos complementares no processo decisório, a razão que levará o Tribunal a modular ou não os efeitos da decisão devem ser pertencentes à linguagem jurídica, ou seja, de cunho normativo.

Nesse trabalho não pensamos as contribuições de Wittgenstein de forma diversa em seu posicionamento em suas duas grandes obras, *Tractatus logico-philosophicus* e *Investigações filosóficas*, preferimos pensar os “jogos de linguagem” como uma visão ampla da linguagem que impulsionou uma reviravolta nas bases filosóficas tradicionais e na contemporaneidade da Primeira Guerra Mundial.³⁰ Essa nova concepção, que originou a filosofia da linguagem em suas bases primeiras, desencadeou o que posteriormente veio a ser chamado de “giro-linguístico”, movimento no qual estamos submersos.

Aqui vale lembrar que há posicionamentos diversos quanto à identificação do Wittgenstein com o Empirismo Lógico, face à algumas proposições do *Tractatus* que seguem linhas antagônicas do pensamento neopositivista em suas linhas primordiais. Mesmo diante desses posicionamentos, se faz nítida a influência wittgensteiniana entre os participantes dos debates ali travados, seja por questões pessoais relativas ao próprio participante, seja pela influência de Schlick. Nesse sentido, é de se concluir que as duas grandes obras de Wittgenstein

³⁰ Segundo o Professor Paulo: “além do que, claro, longe de imaginar que as proposições do livro, cuidadosamente ordenadas, teriam resolvido todos os problemas essenciais da filosofia. Aliás, o texto permite várias e desconcertantes leituras: desde a que fizeram os neopositivistas lógicos, até aquelas, de cunho metafísico, que salientam o sentido ético do *Tractatus*, dando como exemplo a proposição pela qual o que não é dizível cientificamente é a parte mais relevante, associada à ética e à religião. Há quem diga que Wittgenstein acreditasse, de maneira apaixonada, que tudo de importante na vida humana seria precisamente aquilo sobre o que devemos calar. Seja como for, interessa-me agora a asserção “falar uma linguagem faz parte de uma atividade ou de uma forma de vida”, uma das cláusulas fundamentais da obra tida como derradeira desse autor considerado como a expressão maior do seu tempo.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método* - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

foram um marco e um norte para a virada linguística, que representou uma evolução entre como a linguagem é vista cientificamente e como o homem dialoga com o mundo ao seu redor.³¹

Visto esses pontos, interessante delimitar o que propõe o Neopositivismo lógico. São vários itens substanciais que podem ser mencionados, mas, tratando dos mais relevantes, em primeiro lugar, pensando na essência do movimento, é de se notar que a linguagem é vista como um instrumento para análise científica, sendo o próprio parâmetro e limite desse conhecimento científico. Assim, como o foco estabelecido na linguagem, viu-se necessidade de uma construção de modelo próprio para utilizar a linguagem como instrumento científico, para adequada compreensão do objeto, desse modo o discurso científico permite analisar o mundo de maneira concatenada e sistematizada. O modelo próprio optou-se pelos recursos semióticos que permitem analisar a linguagem sob três dimensões: sintaxe, semântica e pragmática. Notou-se que os neopositivistas lógicos deram maior importância à sintaxe e à semântica, e um foco menor à pragmática. Há que se reconhecer a relevância das regras sintáticas como pressuposto essencial para o sentido do enunciado, já que o agrupamento de vocábulos conhecidos para a mensagem ser portadora de sentido, fazendo-se necessário que sigam determinada ordem para que possuam sentido.³²

A despeito da sintática ser claramente relevante para que tenhamos uma adequada construção de sentido, não possibilita garantir o conteúdo de verdade do enunciado. Para isso é necessário seguirmos para o plano semântico, que nos permite alcançar o conteúdo o domínio das palavras e expressões em suas realidades interior e exterior, melhor dizendo, permite traçar

³¹ Seguem algumas ponderações sobre o movimento da filosofia da linguagem: “Do paradigma verificacional que vinha dominando a filosofia da linguagem desde Frege, passou-se para o paradigma comunicacional. Essa mudança de perspectiva no estudo da linguagem tornou-se conhecida como giro linguístico-pragmático”. E continua: “Tractatus logico philosophicus e Investigações filosóficas, não apenas são referências desses dois momentos da filosofia da linguagem, como também nos permitem observar o giro linguístico-pragmático sob a ótica do mesmo filósofo. Como exposto anteriormente, no Tractatus, WITTGENSTEIN entende que a linguagem tem como função representar o mundo e, como examinaremos posteriormente, em Investigações filosóficas, o filósofo afirma o caráter comunicacional da linguagem”. MENDES, Sonia. A validade jurídica pré e pós giro linguístico, São Paulo, Noeses, 2007. Página 55.

³² Como bem exemplifica o professor Paulo, “é necessário que estejam dispostos segundo certa ordem. Se dissermos: “todavia quando e retoma”, ninguém certamente compreenderá o que foi transmitido, porque a disposição das palavras não obedece às normas sintáticas da formação de frases, em língua portuguesa. Se, porém, o arranjo estiver adequadamente composto, há possibilidade de entender-se o que foi comunicado. Diremos, portanto, que tem sentido”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. Kindle - página 87 a 94.

um ponto entre o próprio objeto significado e o suporte material do signo, trazendo assim a carga valorativa da verdade, como atributo do próprio enunciado.³³

Em outros termos, além de atender aos critérios sintáticos que lhe são próprios é possível aferir se o enunciado é verdadeiro ou falso de acordo com a situação que venham a descrever. Aqui já é possível notar um traço da concepção neopositivista, que além da sintaxe para a construção de sentido, os enunciados que não são verificáveis não poderão integrar o discurso científico, devendo este abranger somente os enunciados verificáveis, ou seja, os verdadeiros, que são passíveis de comprovação. Daí a máxima: *um enunciado terá sentido semântico se puder ser empiricamente verificável*. O que se pretende aqui é afastar o cunho metafísico na visão científica proposta pelo neopositivismo, estabelecendo claramente o limite do tangível, ou seja, dos objetos que podem ser identificados com nossa intuição sensível e podem ser demonstrados experimentalmente.³⁴

Assim, o neopositivismo lógico seguia duas máximas trazidas por Wittgenstein, a primeira de que os enunciados factuais têm sentido somente quando for passível de verificação empírica e a segunda de que há enunciados que possuem sentido e podem ser categorizados como verdadeiros ou falsos de acordo com os termos que o compõem.³⁵ Assim, a semântica, que corresponde à possibilidade de verificação do teor de verdade do enunciado, é um ponto relevante para os empiristas contemporâneos. Por isso, delimita-se objetivamente o campo que irá ocupar a ciência a partir da confluência dos enunciados que corresponde ao mesmo espectro temático, concedendo unidade, ou seja, um discurso científico se caracteriza pelas proposições

³³ Sobre isso: “desse modo, a frase “choveu na cidade de Olinda, no dia 03 de junho de 1980”, além de ter sentido, pois está bem formada sintaticamente, pode ser verdadeira ou falsa, dependendo da cuidadosa certificação que fizermos. Se o fato for confirmado, mediante informações colhidas em fonte credenciada, aquele enunciado adquirirá o valor de verdade. Caso contrário, será falso. Note-se que é a verificabilidade o critério tomado para sabermos da verdade ou falsidade dos enunciados descritivos de situações objetivas”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 88.

³⁴ As proposições metafísicas, por insusceptíveis de experimentação, não chegavam a adquirir status científico e, para o pensamento do “Círculo de Viena”, sequer poderiam ser chamadas de “proposições”. A carência de sentido relegava-as à condição de pseudoproposições. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

³⁵ “São as tautologias, que nada afirmam a respeito da realidade. A Lógica e a Matemática estudam essa figura, podendo dizer-se que ambas se estruturam como verdadeiros conjuntos de tautologias.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

linguísticas, que se relacionam por leis lógicas e unitariamente considerados em função de focarem à apenas um domínio, dando aos enunciados um critério de significação objetiva.³⁶

Retomando à análise que se pretende no presente estudo, até aqui é de se notar como a visão do direito como linguagem nos permite avaliar a questão sistêmica-normativa desenvolvida ao longo do trabalho, com o olhar na avaliação construtivista, isso a partir de uma metodologia dogmática. E com os ditames basilares do Neopositivismo Lógico bem estabelecidos, a ideia é utilizá-lo para aprofundarmos nos na investigação sobre quais os parâmetros normativos mínimos que devem ser observados, na modulação de efeitos em matéria tributária, para que seja garantida a plena harmonia do sistema constitucional-tributário brasileiro.

1.2.Uma perspectiva construtivista

O tema do presente trabalho exige, como propõe Souto Maior Borges, um modelo de enfrentamento de complexidades. Assim, sua análise será feita a partir de um viés estrutural e de um viés funcional. Nesse escopo, é possível apontar que a metodologia aplicada ao presente trabalho científico será a dogmática. Além disso, em complementação, que, quanto à fonte de pesquisa, identifica-se que é preciso ir além e elucidar que o método dogmático que será utilizado é o filosófico analítico pautado na teoria da linguagem apropriando-se do movimento do giro-linguístico próprio do Construtivismo Lógico-Semântico.³⁷

Item que será abordado detalhadamente no desenvolver do trabalho, mas de todo modo, há que se lembrar, que inserido nessa “realidade” jurídica também estão os princípios, que nada mais são que normas jurídicas introdutora de valores de grande relevância, ou melhor, portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando, visivelmente, a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de “fator de

³⁶ Tendo em mente esse pequeno estudo sobre o Positivismo Lógico, importante lembrar que a linha que reduz a Filosofia à análise da linguagem se divide em duas linhas principais, originando a vertente que foca na análise da linguagem científica, o Neopositivismo Lógico, e a vertente que analisa a linguagem comum, “Filosofia da Linguagem Ordinária”. Nessa segunda vertente, muito pautada na segunda de Wittgenstein, Investigações Filosóficas, sendo Alfredo Ayer sua grande expressão. Apesar de interessantes considerações, essa última vertente segue pela linguagem natural, sem utilizar os modelos artificiais que tratamos mais acima. Entretanto, como bem ressaltou Bertrand Russel, seus excessos muitas vezes comprometem por inteiro as vantagens que, porventura, possa apresentar com relação à corrente da linguagem científica. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. Noeses. E-book. Kindle - página 87 a 94.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral das Isenções. São Paulo: Malheiros, 1999.

agregação”³⁸ para outras regras que compõem o direito positivo. Nessa medida, há que se reconhecer, portanto, que os princípios são normas (em sentido *latu*), trazendo consigo as consequências e implicações que a esta “proposição apodítica”³⁹ venha a levantar.

Pensar o presente trabalho dentro do Constructivismo nos permite estabelecer algumas premissas na pesquisa aqui tentada.

Primeira premissa é pensar o direito como um sistema normativo que visa a regular a conduta humana, isso na mesma linha já desenvolvida pela escola positivista. Integrado pelas faces inerentes ao próprio direito, seja como direito positivo, como um conjunto de normas, seja como ciência do direito, como asserções sobre o próprio direito visto como esse conjunto de normas. Cujas essências são delineadas por intermédio da linguagem, regulando por meio desta as condutas humanas. Não havendo como negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo.

“Qualquer que seja o tecido de linguagem de que tratamos, terá ele, necessariamente, aquele mínimo de racionalidade inerente às entidades lógicas, de que o ser sistema é uma das formas”.⁴⁰ Portanto, as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de maneiras diversas, segundo um princípio unificador.⁴¹ Podemos depreender dessa premissa que o construtivismo adota uma posição normativista do direito, o que faz configurar que este deve ser entendido como o conjunto de normas válidas e, sendo o direito linguagem, “então as normas jurídicas são, antes de qualquer outra inferência, uma manifestação da linguagem: onde houver normas há linguagem, o que, no Brasil, aponta necessariamente para uma linguagem verbal-escrita”.⁴²

Por tal razão, a presente pesquisa busca parâmetros normativos para a modulação de efeitos em matéria tributária, para que seja garantida a plena harmonia do sistema

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. p. 167

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. p. 167

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 56.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 57.

⁴² PACOBAHYBA, Fernanda Mara. *Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária*. 1. ed. – São Paulo: Noeses, 2019. Página 197.

constitucional-tributário brasileiro, já que temos como pressuposto a visão do direito como linguagem e, como manifestação dessa linguagem, temos as normas jurídicas.

Como segunda premissa podemos apontar a análise analítica, decorrente da própria percepção humana, que delimite bem a realidade a ser analisada, recortando-a de forma precisam, para depois recompor essa realidade, em uma elaboração visando à completude desse recorte. Faz concessões à corrente hermenêutica, possibilitando que esse recorte seja analisado com a historicidade, os valores, a interdiscursividade dos textos e tradição cultural concebida. Husserl em sua linha fenomenológica, continuando a tradição de Descartes e Kant – da filosofia da consciência, exemplifica como a natureza humana é própria dessa metodológica analítica: ao ver um edifício não é possível enxergar todas suas paredes exteriores, ou seja, não há como evitarmos percepções que sejam parciais, tendo em vista que não é possível enxergar o edifício por todos os lados simultaneamente, contudo, cada uma das paredes do edifício são partes da unidade, que, apesar de não vermos, pressupomos. Mesmo que o Constructivismo se utilize desse recorte, como visto no claro exemplo de Husserl, avalia esse recorte integrando-o na tradição jurídica – visão cultural do fenômeno jurídico, em sua historicidade e seus valores próprios e a interdiscursividade (interna e externa), como parte de uma unidade sistêmica.⁴³

Já a terceira premissa é ter o direito como um objeto cultural⁴⁴, canalizador dos valores eleitos pela sociedade. Isso porque o direito posto, conjunto de prescrições jurídicas, integram um espaço territorial em determinado espaço de tempo e sendo ele um objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, pressupõe a tradição social, ou

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 4 a 10.

⁴⁴ Nesse sentido, como bem esclarece o Professor Paulo de Barros: “Trata-se de pura idealização pensar na possibilidade de funcionamento de um subsistema social qualquer sem a boa integração dos demais subsistemas que formam o tecido social pleno. Não cabe cogitar da implantação de um primoroso modelo econômico, por exemplo, sem a sustentação das estruturas políticas e jurídicas que com ele se implicam. As virtudes da Constituição de 1988, que são muitas, fizeram imaginar um Brasil avançado e democrático, em que os direitos e garantias dos cidadãos se multiplicariam em várias direções. Mas bastou a prática dos primeiros anos para nos fazer ver que as previsões da Carta Suprema não se concretizariam sem o suporte de um judiciário digno de suas decisões. O sistema jurídico brasileiro surgiu no âmago desse processo empírico onde o direito aparece e comparece como autêntico produto da cultura, acumulando-se no seu historicismo para projetar o entusiasmo de uma sociedade que olha para o futuro e pretende vivê-lo com a consciência de suas conquistas e com a força do seu espírito. Sua configuração jurídica reflete bem a complexidade das instituições básicas de um Estado igualmente complexo. Seria até ingenuidade supor que num sistema em que convivem pessoas dotadas de autonomia legislativa, financeira, administrativa e política, pudessem existir diretrizes simples e transparentes que, em conjugação elementar com outras providências, tivessem o condão de esquematizar uma organização operativa e eficiente.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 267 e 268.

seja, canaliza os valores que a sociedade pretende sejam realizados. “A locução “objeto cultural” como designativa daqueles bens derivados e complexos, que ostentam uma forma de integração do ser e do dever-ser”. O que isso nos permite deferir? Que o direito é um elo entre a realidade social e cultural a qual estamos submetidos e a regulação das condutas que se dão nessa realidade. Ou seja, o direito transpõe a realidade social coordenando-a para uma harmonização do próprio organismo social.⁴⁵

Não sendo possível se desvencilhar da própria realidade da qual emergiu, o bem da cultura será visto sempre na sua dualidade existencial: “suporte e significado (valor), de tal modo que este último penetre o primeiro, sem que um se reduza ao outro, mantendo-se aquela relação de implicação e polaridade a que se refere Miguel Reale”. E a forma como esse bem cultural se manifesta é a linguagem, transpondo a realidade social para seu sistema próprio. Concluímos em tal premissa alguns corolários imediatos: “quanto ao direito ser um objeto cultural, verificar nele a presença necessária de valores; e quanto a manifestar-se em linguagem, adotar método que possa convenientemente explorá-la”.⁴⁶

Avançando mais, como quarta premissa, o direito cria a realidade. Aqui é um ponto fulcral, que permite a visão do direito tributário em um plexo muito além daquilo que ostentou, durante considerável espaço de tempo. Com métodos diversos, sem uma definição clara daquele que deveria ser adotado pelo direito tributário, vivenciávamos uma confluência de possibilidades, ou melhor, uma “mancebia irregular” como se referiu Alfredo Augusto Becker, cujo resultado já sabemos, a “inadequação do *“conhecimento multidisciplinar”*, da nossa velha “Ciência das Finanças”, que ousou ter a pretensão de relatar a atividade financeira do Estado sob todos os aspectos possíveis”. Naquele momento inicial, pensava-se em analisar o objeto por diversos ângulos: econômico, histórico, antropológico, jurídico, ético, entre outros; logo, por diversos métodos.⁴⁷

Ali fazia sentido, como um repúdio ao “estritamente jurídico”, a despeito de ambicioso, traz consequências desastrosas no trato do fenômeno do direito, vez que a vetorização de métodos finda em confusão de paradigmas face ao fenômeno analisado. Para se manter a

⁴⁵ Sem adentrar aqui em ditames sociológicos, mas necessários para essa visão do direito. Essa transposição que aqui se quer deferir, em verdade, muito tem a ver com o direito como instituição efetivamente.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 4.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

coerência metodológica, há que investigar do fenômeno do direito, com base no pressuposto próprio da linguagem jurídica, constante do sistema jurídico⁴⁸, que nos permitirá uma reflexão aprofundada e uma solução adequada juridicamente para o caso. De modo que, o caráter “expansionista”, em termos metodológicos, essa visão vetorizada por diversos enfoques científicos, pode ser levada em consideração como questão circunstancial para a repercussão prática da própria solução jurídica encontrada para o caso, mas não pode ser o ponto de partida da tomada de decisão dentro do direito, já que não integra o seu sistema, portanto, não pode ser premissa basilar para soluções que dele emanem. O que não impede, que seja complementares na visão do todo sistêmico, melhor dizendo, encontrada legitimamente a solução dentro do mundo jurídico, pode enriquecer a análise do direito com as demais visões, também integrantes do grande plexo do sistema social.⁴⁹

Já uma quinta premissa seria a concepção hilética que há no Constructivismo, na medida em que se parte do texto para construir a norma jurídica, ou seja, toma as unidades normativas, de modo semelhante às proposições, como o significado prescritivo de certas formulações linguísticas. É dizer, o caráter distintivo de uma norma não reside em seu aspecto semântico, mas no uso de um conteúdo proposicional, e por isso a identificação de uma norma implica o

⁴⁸ Veremos mais a diante que essa visão do Professor Paulo está alinhada com a visão sistêmica de Niklas Luhmann. De todo modo, vale adiantar que: “Niklas Luhmann tranpôs, para as ciências sociais, o conceito de *autopoiesis* – do grego *autós*, por si mesmo ou próprio, e *poiesis*, criação, produção (...) Isso significa que o sistema atua somente na medida em que se fecha, produzindo a partir dele mesmo as operações próprias e reproduzindo e rede seus avanços e recuos discursivos. E a teorização que se faz do sistema jurídico depende de diferenciação entre o próprio sistema e o ambiente e de seu fechamento.” 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. Página 19.

⁴⁹ Segue um pouco mais sobre o tema no seguinte trecho do Professor Paulo de Barros: “espera-se do cientista do direito que escolha as premissas, penetradas, é claro, pelos valores que compuserem sua ideologia, mantendo-se fiel aos pontos de partida, para elaborar um sistema descritivo consistente, dando a conhecer como se aproxima, vê e recolhe o objeto da investigação. Agora, as meditações que tal conhecimento venha a suscitar, em termos de reflexões ulteriores, serão matéria de outras conjecturas, tecidas pelo pensamento humano que não cessa, não se detém, porque a linguagem apta para falar do mundo é inesgotável. Neste ponto, nutro uma convicção que me parece acertada: a expansão dos horizontes do saber do exegeta do direito positivado só será possível por meio de um método dogmático, restritivo do conteúdo da realidade semântica difusa, fundando este corte metodológico em premissas sólidas. Nunca é demais lembrar que escrever “pensando”, mediante corpo de asserções fundadas em premissas explícitas, dista de ser um trabalho fácil. Pelo contrário, é acontecimento inusual, sobretudo em face da doutrina dominante, com seu viés de tradição meramente expositiva, fincada em argumentos de autoridade, como garantia, quase que exclusiva, da procedência dos enunciados”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 87 a 94.

recurso a uma análise pragmática da linguagem. Nesse sentido, portanto, o uso é sempre relação pragmática, sendo externo ao enunciado.⁵⁰

1.3. Dogmática e a lógica aplicada

Para avançar no presente trabalho, fundamental analisar o direito sob o ponto de vista dogmático, a partir das estruturas normativas que compõe o direito positivo “aqui e agora”, que são balizadores da realidade social, na medida que a ordenam. Em outras palavras, adota-se a linha de que a tributação nada mais é que a atividade de criação de normas, tradução em linguagem normativa dos fatos sociais (econômicos, políticos, religiosos, entre outros), que dão corpo ao Sistema Tributário Nacional.⁵¹

Disso decorre que todo o espectro que compõe o direito positivo tributário, objeto de interesse da Ciência do Direito Tributário, podem ser reconduzidos à estrutura hipotético-condicional de uma norma. Ou seja, o discurso do direito positivo “se organiza em sistema e, ainda que as unidades exerçam papéis diferentes na composição interna do conjunto (normas de conduta e normas de estrutura), todas elas exibem idêntica arquitetura”⁵². Sendo possível afirmar ainda que “todas elas exibem idêntica arquitetura formal. Há homogeneidade, mas homogeneidade sob o ângulo puramente sintático, uma vez que o plano-semântico pragmático o que se dá é um forte grau de heterogeneidade”.⁵³

Ora, ao colocar em perspectiva o conjunto de normas, “se isolarmos o universo normativo, naquilo que ele tem de fenômeno linguístico, aparecerá diante de nós um objeto uniforme (somente normas jurídicas)”⁵⁴. E nessa medida “todas compostas na mesma organização sintática, vale dizer, mediante um juízo hipotético em que o legislador (sentido amplo) imputa, ao acontecimento de um fato previsto no antecedente, uma relação deôntica

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método* - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 184.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Página 167

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos*. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: RT, ano 12, n. 15, p. 35-36, julho/setembro. 1998.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Página 164

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Página 164.

entre dois ou mais sujeitos, como consequente”⁵⁵. Ainda, importante destacar que o descritor com o suposto, implica a disciplina da conduta intersubjetiva, contida no prescritor⁵⁶. Nessa medida, o que a Dogmática se propõe a descrever o direito positivo, tendo uma função epistemológica, de compreender o direito positivo cientificamente. Ou seja, analisar sob o ponto de vista dogmático é justamente a descrever as normas que compõe o direito positivo.

E a preferência por uma análise dogmática não veem apenas por estar em análise questões de direito tributário, mas por este trabalho também abordar questões de direito constitucional. E a abordagem dogmática situa o controle de constitucionalidade como decorrência necessária do princípio da supremacia da Constituição⁵⁷. E sendo a jurisdição constitucional a consequência natural da adoção de Constituições rígidas, dotadas de superioridade hierárquica, sendo consagrada expressamente por suas “disposições ou meramente deduzida dessa característica formal, utilizada como critério para solução de conflitos entre normas legais e constitucionais no exercício ordinário da jurisdição”⁵⁸.

Consequentemente, a questão da legitimidade – axiológica - do “controle jurisdicional de constitucionalidade, que é externa à argumentação estritamente dogmática (juízo de validade formal e de eficácia jurídica), passa a ter por foco não a jurisdição constitucional em si e sim a própria Constituição”. Seguir essa linha é pensar que o a atividade jurisdicional não pode ser realizada à plena liberdade, já que o texto constitucional é o próprio limite para sua atuação.⁵⁹

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. *Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo*, 98, 2003 – página 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Página 164.

⁵⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad. 2000.

⁵⁷ “O que separa a Constituição das demais espécies legislativas, é, em primeiro lugar, sua origem (Poder Constituinte), além de duas características específicas: uma Supralegalidade que a impõe sobre todos os textos legislativos, atos administrativos e jurisdicionais bem como a característica da imutabilidade relativa, que significa a exigência de meios mais rígidos e dificultosos para a modificação do texto constitucional.” DANTAS, Ivo. *Constituição e processo*. 2ª Ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 34-37.

⁵⁸ RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 338.

⁵⁹ RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 338.

2. HERMENÊUTICA DA DECISÃO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

2.1. Caráter normativo da decisão e suas consequências

Feito esse detalhamento dos princípios constitucionais que devem ser avaliados no momento da modulação de efeitos, interessante darmos um passo a diante e pensarmos em qual o qual a natureza da decisão que modula os efeitos em matéria tributária e qual caminho hermenêutico deve seguir para atender aos ditames sistêmicos.

Isso nos auxiliará a evoluir no debate aqui proposto, concluindo que face à sua natureza normativa, a decisão de modulação de efeitos deve necessariamente considerar os parâmetros do sistema jurídico, portanto, normativos, para definir a calibragem. Então, vale aqui lembrar um pouco do próprio processo construtivo da norma e dos limites e das determinações que o sistema impõe para tanto.

Pensando de forma ampla o sistema jurídico, há uma estrutura básica que a construção normativa pressupõe, contudo, entendemos que existem coordenadas específicas dentro de cada subsistema. Essas diretrizes correspondem ao caminho que deve ser seguido no percurso construtivo em termos valorativos para que tenhamos uma unidade nas diversas estruturas normativas que compõem o subsistema. Um exemplo claro dessas coordenadas é a CRFB/88, que aponta diretrizes que, caso não observadas pelo intérprete, serão expurgadas do ordenamento jurídico.⁶⁰

O que se pretendem registrar neste ponto é que não cabe ao intérprete uma escolha aleatória de parâmetros, os enunciados que devem guiar sua atividade são aqueles indicados expressamente pelo texto constitucional. Para isso, o princípio da legalidade é parâmetro fundamental para o direito tributário, sendo um norte importantíssimo para o intérprete, disso decorre que ele deve buscar frases prescritivas, apenas e tão somente, dentre aquelas que foram introduzidas no ordenamento jurídico, ou seja, positivadas.⁶¹

Avançando mais um pouco, podemos afirmar que, caso se busque a determinação de obrigação de dar, de fazer ou de não fazer, a procura deve ser em lei ou instrumento de igual valor, mais precisamente no consequente da norma, é dizer que não poderia se utilizar de outros instrumentos, que não aquele legitimado constitucionalmente, para veicular tais obrigações em

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 105 a 107.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 106.

matéria tributária⁶². É, portanto, o limite base para a pesquisa, de modo que a restrição não atinge patamares superiores, sendo possível utilizar prescrições que determinam tais obrigações em enunciados superiores hierarquicamente à lei. Isso é o que observamos em todos os tributos previstos no sistema positivo brasileiro.⁶³

Nessa linha, quando o intérprete opta pela modulação de efeitos, deve se parametrizar nos ditames sistêmicos, ou seja, buscar apenas fundamentos constitucionais ou legais, se utilizando de argumentos exógenos ao sistema jurídico apenas para contextualizar e contemporizar o debate, mas, de modo algum poderá utilizar esses argumentos como razão de decidir. Tendo em mente o caráter normativo da decisão da Corte que opta pela modulação de efeitos, é necessário observar alguns pontos⁶⁴. Vejamos.

Temos claro, pelas premissas já estabelecidas, que influenciados pelo giro linguístico, muitos doutrinadores passaram a enxergar o direito como algo construído pela linguagem. Isso desencadeia diversas implicações. Sendo o direito um produto da linguagem e, por isso, inserido no mundo comunicacional, é de concluir que norma jurídica se caracteriza como uma mensagem entre a autoridade competente, o emissor da mensagem, e os jurisdicionados, os

⁶² "Paulo Ayres Barreto, examinando a fenomenologia das contribuições no direito tributário, é incisivo: A lei instituidora de contribuição deve permitir a precisa identificação de todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária. Deve também referir os motivos que deram ensejo à sua criação e à sua finalidade, de forma a possibilitar o exame de necessidade e adequação da novel exigência, bem como vincular o destino da arrecadação." Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p. 128. In. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 105 a 107.

⁶³ Exemplificando o modelo tributário para exibir esse aspecto do processo construtivo podemos destacar o seguinte trecho: "a regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há de ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto, pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas de hierarquias inferiores. E, assim por diante, toparemos com determinações especiais para a formação de regras pelo Poder Judiciário, bem como sobre normas administrativas, contratuais etc., constantes do direito positivo e salientadas descritivamente pela Dogmática." CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 107.

⁶⁴ O que falaremos adiante é decorrência lógica das premissas que estabelecemos no primeiro capítulo do presente trabalho

receptores da mensagem, outro exemplo seria entre legisladores constitucionais e infraconstitucionais ou entre estes e autoridades judiciais e administrativas.⁶⁵

Nessa mensagem enviada não há apenas o conteúdo verbal ou escrito, o relato da mensagem - aquilo que consta no suporte material utilizado como canal -, traz um conteúdo implícito consigo, o cometimento, ou seja, a expectativa de que o receptor não apenas receberá o relato, mas cumprirá a ordem/comando ali contida. Por isso, chama-se a linguagem jurídica de linguagem performática, já que as normas possuem a pretensão de cumprimento, de alteração do estado das coisas sob a qual incide.

A partir dessa característica do Direito, é dizer que o código utilizado pelo direito é diferente dos demais sistemas, econômico, por exemplo. Ou seja, há um código próprio do direito, uma realidade própria criada por ele. “O Direito, assim como os demais sistemas linguísticos, ao fazer uso de uma linguagem própria, acaba por criar uma espécie de código artificial. Dentro do seu discurso, valora certos comportamentos sociais, juridicizando-os”.⁶⁶

Como vimos mais acima, há um recorte do mundo social, selecionando um comportamento e dando carácter permissivo, obrigatório ou proibitivo. Traz ao mundo jurídico e, portanto, à linguagem jurídica, a realidade social, transmudando a natureza do fato social, tornando-o jurídico. Pode estar se perguntando o leitor, qual a razão de retomarmos essa premissa da presente pesquisa.

Ora, necessário internalizar que a realidade do direito não se confunde com a realidade social. O direito constrói sua realidade a partir da linguagem, tomando como referência a realidade social, mas utilizando de seu código próprio para regulá-la.⁶⁷ Assim, ao construir essa linguagem, o direito pode veicular: i) normas gerais e abstratas, com alcance geral e fatos ainda hipotéticos, que, em ocorrendo no mundo fenomênico, e trasmutado em linguagem jurídica,

⁶⁵ AGUIAR, Tatiana. Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado.

⁶⁶ “Com isso, queremos deixar claro que as realidades construídas linguisticamente são distintas, ou pelo menos, não têm obrigação de serem idênticas. Porém, uma gera efeitos na outra, de modo a se interferir mutuamente, em uma via de mão dupla, já que a sociedade inspira a criação de normas jurídicas, ainda que seus fatos não possam, a nosso ver, ser considerados fonte do Direito, e, por sua vez, este estabelece comandos que devem ser observados por aquela”. AGUIAR, Tatiana. Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 2141.

⁶⁷ ROBLES, Gregório. *El derecho como texto*. Madrid: Editorial Civitas. 1998b. Página 32.

gerarão relações jurídicas ou ii) norma individuais e concretas, que são aquelas responsáveis por transmutar em linguagem jurídica os fatos sociais, ou seja, o intérprete identifica na realidade social a ocorrência da situação hipotética prevista na norma geral e abstrata e juridiciza o fato, dando status jurídico.

Veja, essa característica nos faz perceber que o direito apenas se faz possível por intermédio de atividade hermenêutica, entre a realidade social e a realidade jurídica impreterivelmente, de acordo com a linha aqui adotada, haverá sempre uma figura humana que realizará essa transmutação entre mundo fenomênico e mundo jurídico (mundo social => homem => mundo jurídico). Nada será conhecido para a realidade jurídica se não ingressar em seu sistema, e esse ingresso apenas é possível por intermédio da atividade interpretativa, hermenêutica.⁶⁸

Até esse momento temos que: a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta em nenhum momento se confundem com a realidade social, já que são um recorte dessa realidade, seja geral, seja individualizada. Por isso dizemos que a linguagem jurídica tem função prescritiva, “à medida que seus enunciados geram proposições que têm natureza mandamental. Ela também deve ser considerada performativa, pois as suas ordens têm como efeito a alteração do estado de coisas”. Vislumbrando dessa maneira, é de se concluir que a linguagem jurídica incide sobre a realidade/linguagem social desencadeando efeitos jurídicos para aquele comportamento previsto na norma geral e abstrata e praticado no mundo fenomênico.⁶⁹

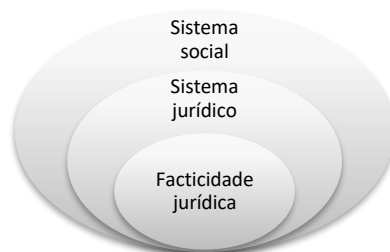
⁶⁸ “A natureza conceitual do Direito faz com que o seu conhecimento só seja possível através da atividade hermenêutica, isto é, tudo dependerá de interpretação no mundo do Direito. Utilizamos tal vocábulo como processo de construção do sentido e não como fenômeno de extração de uma verdade inserta em um texto. Sendo assim, cada intérprete é capaz de gerar um sentido diverso a partir de um mesmo suporte físico. Ao conceituar, o Direito revela a sua necessidade de selecionar propriedades de um dado evento ou objeto. Muitos são os sentidos possíveis de se construir a partir de um só acontecimento. Sem falar que, nem todas as propriedades se revelam interessantes para o mundo jurídico. Eger situações objetivas para juridicizá-las é valorá-las positiva ou negativamente. E, o Direito faz isso com total liberdade, já que não há limites para esse poder seletivo, exceto o da própria possibilidade, nem ele tem o dever de fazer coincidir a sua realidade com a social ou moral, deve, outrossim, incidir sobre a primeira”. AGUIAR, Tatiana. Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 2156.

⁶⁹ “Digamos, então, que sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Vem desenhar, enfim, o território da facticidade jurídica. Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou

Essa linguagem jurídica é a substância de seu sistema, que opera para reduzir as complexidades da realidade referenciada, realidade social, e solucionar conflitos eventualmente existentes. Por isso, o direito não atua diretamente no mundo fenomênico, possui um método, próprio de seu sistema, para transpor a realidade social e valorá-la, prevendo essa realidade no antecedente da norma geral e abstrata e delimitando efeitos jurídicos no conseqüente dessa norma.

O direito seleciona um fato social e atribui uma valoração, a exemplo, não é qualquer evento morte que é considerado homicídio ou qualquer transferência de quantia em dinheiro que considerada como renda auferida. Dado esse grau de valoração, quando o direito seleciona algumas propriedades daquele fato social para juridicizar, desse modo, não é possível, em uma análise que se pretende jurídica, ignorar esse escalonamento valorativo e utilizar de questões afetas ao mundo dos fatos como fundamento para aplicação do conseqüente normativo.

Temos aqui dois universos, o universo social, amplo por sua natureza, e o universo jurídico, que faz parte desse universo social, o compõe. E dentro desse universo jurídico temos um terceiro universo, no qual há se encontra a intersecção entre os o universo social e universo jurídico, e que ocorre o fenômeno da incidência, chamado de universo/plano da facticidade jurídica.⁷⁰



mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – páginas 458 a 464.

⁷⁰ “Sucessivas ocorrências como essa é que dão vida ao processo de positivação do direito, normas gerais e abstratas geram outras de mesma natureza ou normas individuais e concretas e assim o direito positivo alcança o seu desiderato que é tocar a realidade social, influenciado os sujeitos, mas não os obrigando (já que o descumprimento da norma é sempre possível), a agir conforme os valores juridicamente selecionados nas suas relações intersubjetivas. Tudo isso por meio do homem, que também é resultado da linguagem”. AGUIAR, Tatiana. Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista. *In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado. Edição Kindle – Posição 2228.*

Avançando mais um pouco, pela linha aqui adotada, ao analisar o plano da facticidade jurídica, onde ocorre o fenômeno da incidência, subdivide-o em dois planos linguísticos: o da facticidade social e o do direito positivo. Este em contato com aquele cria um terceiro nível de linguagem, o da facticidade jurídica. Dito isso, devemos registrar que no âmbito do Constructivismo Lógico-Semântico, a “compreensão do direito requer que, além da análise da estrutura sintática, adentremos nos planos semânticos e pragmáticos da linguagem jurídica, o que se dá quando da realização da atividade de interpretação e aplicação do direito”. Isso dentro da realidade jurídica, do sistema jurídico, portanto, vale a mesma base de compreensão para normas gerais e abstratas ou normas individuais e concretas.⁷¹

Esse ciclo que estamos tratando, denominado ciclo de positivação normativa, os “processos decisórios realizados pelos operadores da linguagem do direito positivo compreendem duas sínteses: (i) do fenômeno social ao fenômeno abstrato jurídico e (ii) do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico”. Na primeira síntese temos dois níveis de linguagem e na segunda síntese temos três níveis de linguagem.⁷² Além dessa síntese clássica constante da doutrina do Constructivismo, tomamos a liberdade de aqui mencionar uma síntese, que também possui dois níveis de linguagem, mas que permanece no plano abstrato jurídico, qual seja, a que: iii) do fenômeno abstrato jurídico para outro fenômeno abstrato e jurídico.

⁷¹ “A realidade, este conjunto de dados brutos, está lá, dada e brutal, próxima do intelecto, mas inatingível. Este, o intelecto, dispõe de uma coleção de óculos, das diversas línguas, para observá-la. Toda vez que troca de óculos, a realidade, “parece ser” diferente. (...) o intelecto e os dados brutos podem realizar-se de diversas formas, isto é, em línguas diferentes. Cada língua por si é o lugar onde dados brutos e intelectos se realizam. Ou, descrevendo a mesma situação de maneira diferente: toda língua tem dois horizontes, a saber, os dados brutos que tendem a realizar-se nela, e os intelectos que nela pensam. Entretanto, dado bruto e intelecto não são reais, não estão realizados, senão dentro de alguma língua. FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ª Edição. São Paulo, Annablume, 2005. Página 53.

⁷² “Na primeira, um fato social é juridicizado para integrar a hipótese normativa de uma dada lei. Aqui, o legislador, ao enunciar quadros fáticos aptos a integrar as hipóteses de incidência normativas, elege, em nível geral e abstrato, preferências por núcleos de significação, vinculativos da produção de normas de inferior hierarquia, e, com isso, subtrai do aplicador a possibilidade de livremente definir o alcance das normas jurídicas. Na segunda, tem-se a incidência normativa geradora da norma individual e concreta. Nesta hipótese, a função do aplicador consiste em realizar o ato de subsunção, por meio do qual reconhece que o fato relatado e provado preenche os caracteres da descrição fática contida na hipótese normativa, e em promover a implicação prescrita no consequente normativo, fazendo surgir uma relação jurídica determinada entre sujeitos”. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino e FAVACHO, Fernando Gomes. *A pragmática no constructivismo lógico-semântico e sua importância para o estudo do direito*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 4663.

Pensando no plano pragmático e semântico, temos formas diversas de atividade de aplicação, que desencadeiam os seguintes atos: (i) recorte do mundo social e valoração jurídica, prevendo o fato social no antecedente da norma geral e abstrata; (ii) a partir da interpretação do fato ocorrido no mundo fenomênico e a previsão contida na norma geral e abstrata, constrói-se a norma jurídica adequada ao caso concreto; (iii) já havendo a norma geral e abstrata, analisa-se ela face às normas de competência e aos valores constitucionais e chega-se a um outra norma geral e abstrata ou não confirmação da norma já existente.

Fundamental lembrar que essa pragmática aqui mencionada, a pragmática Construtivista, em nada se confunde com o “pragmatismo jurídico desenvolvido por Oliver Holmes, Roscoe Pound e Benjamin Cardozo, cuja corrente de interpretação do direito busca uma crença justificada pela necessidade social”. Neste o poder do legislador é também do juiz, que é criador, sem limites sistêmicos nos moldes que expusemos ao longo desta pesquisa. Inclusive, Richard Posner, também pragmatista “é firme ao dizer que o juiz deve perguntar sempre qual das resoluções possíveis tem as melhores consequências, no sentido de custos e benefícios”⁷³. O que é avaliado na linha Construtivista, mas a decisão tomada pelo aplicador deve seguir a moldura do sistema jurídico, devendo considerar os limites trazido pelo ordenamento jurídico para proferir a sua decisão, uma vez que está inserido do universo jurídico.⁷⁴

Aprofundando mais na pragmática, podemos citar que lei em sentido amplo, resoluções, decretos regulamentares e autônomos, decisões judiciais e atos administrativos são veículos que introduzem norma jurídica no sistema. Instrumentos introdutórios que propagam enunciados prescritivos. Não há que se confundir, portanto, norma jurídica, enunciado prescritivo e instrumento introdutor de normas. “O conteúdo do instrumento introdutor, por meio dos

⁷³ POSNER, Richard. Para além do direito. Tradução Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. Página 422.

⁷⁴ “Enfim, o aplicador do direito, na qualidade de intérprete que detém a competência para dizer o direito, conferindo concretude ao processo de positivação das normas jurídicas, assume papel de vital importância, pois é ele quem imprime o tratamento jurídico atualizado à conjuntura das condutas reguladas, numa construção contínua de normas jurídicas. O aplicador do direito, portanto, é o verdadeiro semântico da linguagem do direito positivo, criando e ampliando a realidade jurídica, sempre ajustado ao texto e ao contexto e, com isso, assegurando a previsibilidade na difícil tarefa de regular condutas”. PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino e FAVACHO, Fernando Gomes. A pragmática no constructivismo lógico-semântico e sua importância para o estudo do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 4784.

enunciados enunciados, possibilita a criação das normas jurídicas, que podem ser abstratas ou concretas, genéricas ou individuais”.⁷⁵

O que trouxemos até aqui concretiza a importância do interlocutor para que tenhamos a interpretação do Direito. O sistema jurídico não prescinde de atos humanos, em verdade, eles que dão a funcionalidade ao direito. E a enunciação (lei em sentido amplo, resoluções, decretos regulamentares e autônomos, decisões judiciais e atos administrativos são veículos que introduzem norma jurídica no sistema) é onde se situa a incidência normativa, que se configura pela norma introduzida por esse instrumento, configurada por meio dos enunciados.

E o que essa constatação nos traz? Ao aplicar do direito não cabe desvelar o direito positivo, mas construir o sentido dos enunciados e enunciá-lo. O caminho para isso, como nos traz o Professor Paulo, para gerar sentido avaliando o texto e o contexto, é percorrer os subdomínios S1 - plano dos enunciados; S2 - plano das proposições, S3 - plano da norma jurídica e S4 - plano da sistematização.⁷⁶

Daí, a inevitável questão: é possível enunciar (norma jurídica) ou compreender o enunciado (norma jurídica) sem perpassar por esses por essas categorias fundamentais interpretativas? Entendemos que não. Considerando que o sentido é construído de modo específico e sistêmico, não de modo indiscriminado e descriterioso. Há que se realizar a atividade hermenêutica de acordo com as premissas e os termos determinados pelo sistema

⁷⁵ Ainda: “enunciação enunciada representa a positivação das normas de produção jurídica. O enunciado enunciado, não. Traduz a positivação das normas que regulam a matéria a ser propalada. Por meio do enunciado enunciado, após o processo de interpretação, constroem-se as demais normas que o instrumento introdutor pretendia introduzir no mundo jurídico.³⁵ Da enunciação enunciada é construída a norma concreta e geral. Da enunciação enunciada construímos a norma geral e concreta. O antecedente constitui o fato jurídico que expressa o exercício do processo de produção, que deve ser exercido conforme as normas de produção jurídica. O conseqüente estabelece o dever de todos observarem o instrumento introdutor (exemplo, uma lei) como um ato normativo estatal, oficial, porquanto previsto na Constituição Federal como forma apta para inovar o ordenamento jurídico”. IVO, Gabriel. Teorias sobre a incidência: a incidência como operação linguística. *In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado. Edição Kindle – Posição 5117.*

⁷⁶ “Vê-se, então, que todo conhecimento é perspectivista e sua construção se dá através de planos distintos que são unificados pela intencionalidade do sujeito cognoscente, pois, ele demarca o ponto de partida da investigação e se propõe a realizar o ato de conhecer diante do objeto do conhecimento. No instante seguinte, o conhecimento se fixa e se comunica em estrutura linguística para, ao final, surgir o produto da enunciação que é o enunciado (ato de apropriação individual da linguagem). Então, também o enunciar jurídico se dá após e por apreensão dos conceitos fundamentais e transpõe a experiência sensorial para a perspectiva do enunciado”. MELO, João Alves de Melo Jr. A enunciação como intervalo entre o ser e o existir: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico. *In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado. Edição Kindle – Posição 6715.*

jurídico. O Constructivismo, além do olhar voltado para a linguagem, reduz a um processo lógico-formal justamente para que os enunciados sejam controláveis.⁷⁷

Teremos mais segurança jurídica ao seguir os planos, vez que trazem as etapas básicas, lógico-linguísticas, para gerar-se sentido. Essas etapas devem ser vistas como degraus que avançam na construção da realidade jurídica, essa escada é o caminho interpretativo que dará vida à linguagem jurídica, típica do sistema jurídico. Ao final, “surge a realidade completa dos fatos sob julgamento, dos fatos considerados pela norma e dos fatos sob julgamento modalizados pela norma e que compõem o resultado da decisão judicial”.⁷⁸

Sendo assim, indo mais adiante, vamos comentar um pouco sobre esses degraus da escada, os subdomínios S1, S2, S3 e S4 para a integração do sistema que correspondem ao caminho seguido para elaboração de sentido, “tendo em vista a montagem de uma unidade devidamente integrada no ordenamento posto, parte do encontro com o plano de expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos”.⁷⁹

O primeiro plano - S1, pode-se dizer que será o mesmo para qualquer sujeito, sua composição se dá por intermédio de proposições, que marcam o início da interpretação e são o espaço, por excelência, das modificações introduzidas no sistema total. O segundo plano - S2, busca-se conteúdo à essas proposições do plano S1, dando dimensão semântica, mas ainda em uma visão isolada de cada enunciado, a ideia é contextualizar as palavras e os próprios enunciados.

Finalizando as etapas dos planos S1 e S2, teremos um conjunto de enunciados, com suas respectivas significações e devemos seguir para a junção desses enunciados, o que ocorrerá no

⁷⁷ “Modelo do Constructivismo Lógico-Semântico, em verdade, é a percepção de que o direito é um Sistema onde a linguagem é autorreferente e suas fronteiras representam o marco do que existe dentro de um ordenamento jurídico e, assim, a linguagem para o direito tanto é veículo de introdução como também ambiente, pois todo existir é textual. E não é qualquer texto! É texto formalmente estruturado nas bases das categorias fundamentais de enunciação cujos campos de irradiação semântica devem ser expostos e minuciosamente demarcados, servindo o método do Constructivismo Lógico-Semântico como importantíssimo ferramental teórico para tal finalidade.”. MELO. João Alves de Melo Jr. A enunciação como intervalo entre o ser e o existir: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 6754.

⁷⁸ BEZERRA. Biano Arruda Bezerra Neto. CONSTRUÇÃO E JUSTIFICAÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL Roteiro e Contribuições do Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle – Posição 8177.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. *E-book*. Kindle – página 107.

plano S3. Este é o subsistema onde se dão as formações normativas, avaliando suas estruturas próprias condicionais, é o plano no qual localizamos as significações do antecedente da norma jurídica e a especificação das condutas intersubjetivas contida no consequente normativo.

Ainda no plano S3, ocorrem os intervalos sequenciais, para que seja realizada efetivamente a significação, considerando que o simples encontro com o sentido da unidade normativa pode não ser suficiente para que obtenhamos a plena significação. Percebe-se, então, que, mesmo com o avanço para o plano S3, será necessário retomar constantemente tanto para o plano S2, quanto para o plano S1, visando à plena significação, com base no conteúdo semântico mínimo, estabelecido pelo sistema jurídico, que a norma necessita para ser produzida.

Com a busca nas bases dos planos S1 e S2 que o intérprete incorporará a essência desse conteúdo mínimo normativo determinado normativamente. E para fecharmos esse círculo interpretativo, faz-se necessário que essas normas componham algo maior, se integrando, em coordenação e subordinação próprias de sistema, então, nessa integração avançamos para o plano S4.

Realizado esse caminho, que brevemente apresentamos acima, estará construído o sentido da norma que deve ser vertido em linguagem competente se o intérprete for órgão integrante do sistema jurídico.⁸⁰

Nessa linha interpretativa, é de notar que há uma faixa de conhecimento inicial, uma pré-compreensão, existente na interpretação. O diálogo entre os planos S1, S2, S3 e S4 nos permite vislumbrar a característica da unidade do sistema jurídico, o que dá ao intérprete segurança em seguir na função pragmática.⁸¹

Tendo isso como base, precisamos fechar alguns pontos antes de seguir na pesquisa. Bom, primeiro, percebemos que reconhecer o caráter normativo da decisão opta pela modulação de efeitos nos permite concluir: i) que a decisão compõe o sistema jurídico; ii) que deve seguir

⁸⁰ Observa-se a existência dos quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1) que compõe o texto em sentido estrito, passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo. Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura, pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 107 a 110.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 107 a 110.

os mesmos ditames de qualquer norma que integra o sistema para ser considerada válida e eficaz; iii) que, em decorrência disso, essa decisão, realizada pelo aplicador do direito, deve passar por um ciclo de positividade; iv) que nesse ciclo de positividade realiza uma síntese lógica, transitando entre normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas (trânsito entre o plano amplo do sistema jurídico e o plano da facticidade jurídica); v) que há um caminho estrutural seguro para completar esse ciclo de positividade, no Construtivismo os planos de significação são o norte; vi) que essas normas devem ser observadas sob a óptica sistêmica e não de forma isolada, tendo como norte a constituição e as normas referentes à decisão a ser tomada e vii) ainda que não se entenda ser o plano de significação do Construtivismo válido, ao se vislumbrar o direito como sistema jurídico, composto por normas jurídicas, e mesmo como linguagem, para a decisão que modula os efeitos ser considerada válida, devem ser utilizados argumentos do próprio sistema como razão principal de decisão, utilizando-se de argumentos exógenos ao sistema apenas como elucidativos.

Visto o caminho a ser perquirido pelo intérprete para construção de sentido, devemos deixar claro quais os limites da interdisciplinaridade na interpretação jurídica, ou seja, em busca de sentido, quais os limites para que não se perca a essência do sistema jurídico e sua legitimação e funcionamento.

Para isso, vale relembrar a autonomia do sistema jurídico, diante da sua linguagem normativa e de construção de sentido, firmando premissas no caráter “sintaticamente homogêneo que o direito positivo apresenta enquanto sistema empírico, formado por unidades atômicas – as normas jurídicas – expressas verbalmente por meio de proposições prescritivas”. Em termos específicos, podemos apontar que são duas premissas que nos permite concluir por essa essência autônoma, uma delas: de que o direito positivo corresponde a uma camada linguística com um sistema próprio e a outra: de que os elementos que integram esse conjunto são as normas jurídicas – proposições hipotético-implicacionais.⁸²

Aqui é o ponto onde depreendemos que o sistema jurídico possui aspecto homogêneo, na sua linguagem, realidade, própria. Assim, concluímos que, em sua metalinguagem própria, há limites sistêmicos para que seja utilizada a interdisciplinaridade, o diálogo com outros

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 110 a 112.

sistemas se dá em uma interlocução de maior grau, tangencial, entre os sistemas que compõem o sistema social, em uma realidade fática, não jurídica efetivamente.⁸³

Então, ao utilizar pressupostos que não integram o sistema jurídico podem eventualmente até complementar como uma visão fática complementar àquilo que se interpretou juridicamente, mas não pode ser a base para construir o discurso jurídico. Contudo, dentro do sistema jurídico, a opção por uma área do direito ou outra, utilizando-se de interdisciplinaridade é inafastável, já que o sistema jurídico é uno.

E o sistema deve visar a simplificação da complexidade para se manter no próprio ambiente, e ao assim proceder o sistema aumenta sua complexidade interna, podendo evoluir para uma diferenciação interna - autodiferenciação - em subsistemas para conseguir lidar com essa possibilidade. “Por exemplo, o sistema Direito diferenciou-se, primeiramente em público e privado, depois, em direito constitucional, administrativo, penal... e civil, comercial..., e assim sucessivamente”. Cada um desses subsistemas criados dentro do sistema tem o seu próprio contorno, de modo que “a diferenciação do sistema não significa, portanto, a decomposição de um todo em partes, mas da diferenciação de diferenças sistema/entorno”.⁸⁴

Então, vimos que para a interpretação ser possível juridicamente, pela linha que aqui propusemos desde o início, há que se perquirir o caminho e o diálogo entre os planos hermenêuticos e vimos também que é possível se utilizar da interdisciplinaridade, desde que seja integrante do sistema jurídico. Avançando um pouco, podemos depreender que, como esse sistema é composto por normas jurídicas (pressuposto detalhado no primeiro capítulo da presente pesquisa), os argumentos de outras áreas do direito que estejam efetivamente normatizados, juridicizados, podem ser levados em consideração, *a contrario sensu*, caso não sejam parte integrante do sistema, não há como considerá-los válidos no processo hermenêutico. O que se pretende com esse “caminhar” interpretativo é obter o máximo de objetividade no processo, garantindo a segurança jurídica, dando previsibilidade.⁸⁵

⁸³ Sobre isso: Eis a disciplina do direito em sua plenitude congênita. Agora, transportadas essas noções para os campos das Ciências descritivas da disciplina do direito, como metalinguagens da linguagem jurídica, iremos nos deparar com os limites sistêmicos de cada uma dessas “línguas científicas” e a possibilidade de elas “conversarem” entre si. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 110 a 112.

⁸⁴ KUNZLER, C. de M. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Estudos de Sociologia, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022. Página 3.

⁸⁵ “(...) o princípio da segurança jurídica estabelece um ideal de previsibilidade da atuação estatal, mensurabilidade das obrigações tributárias, continuidade e estabilidade das relações entre o fisco e o

O fato social é vetorizado por diversos aspectos e, para ser objeto de avaliação pelo direito, deve ser objeto de diversas incisões para se adequar ao sistema jurídico. Há sim uma complementariedade própria entre as disciplinas, já que em função do princípio da intertextualidade, mas não podemos deixar de levar em consideração a disciplinaridade leva à conexão com as demais disciplinas, a interdisciplinaridade, e esta leva de volta à disciplina específica. A base dos sistemas sociais é realidade social, ou seja, a mesma base cultural do sistema jurídico, entretanto, isso não pode legitimar uma total vetorização e fundamentação transversa entre os sistemas, visto que, apesar da base ser a mesma, a avaliação do objeto escolhido e a eventual solução é construída com pressupostos diversos, peculiares de cada sistema.⁸⁶

Pensando agora internamente, nos elementos que integram o sistema jurídico, dentro da linha que falamos mais acima, não há como desvincular-nos da tese da homogeneidade sintática das regras que compõem o ordenamento jurídico, ou seja, as normas possuem a mesma estrutura formal, independentemente do subsistema ao qual são afetas. O que vai ser diferente em um subsistema ou outro será a questão semântica.⁸⁷

contribuinte. A interpretação dos fatos deverá, por conseguinte, ser feita de modo a selecionar todos os fatos que puderem alterar a previsibilidade, a mensurabilidade, a continuidade e a estabilidade. Por exemplo, se um princípio protege a previsibilidade, não pode o intérprete desconsiderar os fatos que demonstram que o contribuinte será surpreendido no exercício de sua atividade econômica.” ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário. 5. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*. Página 99.

“É preciso esclarecer, desde já, que a legalidade possui, no seu aspecto material contencioso, sentido normativo indireto tanto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade e de determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei. ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema constitucional tributário. 5. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*. Página 157.

⁸⁶“Tais fatos, como bem salientou Lourival Vilanova, “são elaborações conceptuais, subprodutos de técnicas de depuração de ideias seletivamente ordenadas”. Não acredito ser possível, por isso mesmo, isolar-se, dentro do social, o fato jurídico, sem uma série de cortes e recortes que representem, numa ascensão temporária, o despojamento daquele fato cultural maior de suas colorações políticas, econômicas, éticas, históricas etc., bem como dos resquícios de envolvimento do observador, no fluxo inquieto de sua estrutura emocional.” VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 104. *In*. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 110 a 112.

⁸⁷ Em complementação, vejamos: “A relação de implicação e polaridade, tão presente no pensamento de Miguel Reale, manifesta-se também aqui, uma vez que o perfil metódico, que venha a ser adotado, sê-lo-á, certamente, para demarcar uma porção da cultura. Aquilo que podemos esperar de quem empreenda a aventura do conhecimento, no campo do social, a esta altura, é uma atitude de reflexão, de prudência, em respeito mesmo às intrínsecas limitações e à própria finitude do ser humano. Esta tomada de consciência, contudo, não pode representar a renúncia do seguir adiante, expressa nas decisões que

Na variabilidade lógica que o legislador atua, para a norma fazer frente aos fatos da realidade social, encontra-se o valor que o legislador optou por tutelar e quais os comportamentos estão submetidos a ela.⁸⁸ Aqui é o ponto onde podemos afirmar que normas que integram o sistema jurídico se tornam heterogêneas, uma heterogeneidade semântica, sendo possível a subdivisão entre: constitucionais, cíveis, processuais, penais ou tributárias, por exemplo.

Podemos identificar a heterogeneidade da norma tributária, no caso do presente trabalho, da norma tributária cuja decisão *erga omnes* será passível de modulação de efeitos “por verter-se sobre região determinada, qual seja, aquela dos acontecimentos economicamente apreciáveis e de condutas obrigatórias por parte dos administrados, consistentes em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração”. Mesmo que sigamos com esse corte, apesar de termos normas tributária, não podemos afirmar que é um corte preciso, rigoroso, visto que esse não é um recorte metodológico possível para o direito tributário, já que o resultado seriam um número assombroso de normas com essa característica, o recorte teria que ser mais preciso.⁸⁹

De fato, ao definir que as normas tributárias se diferenciam das demais “por verter-se sobre região determinada, qual seja, aquela dos acontecimentos economicamente apreciáveis e de condutas obrigatórias por parte dos administrados, consistentes em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração”.⁹⁰ Precisamos ir além, identificando não apenas esses aspectos gerais, mas que permita uma aproximação maior com o núcleo semântico da norma tributária. Assim, avaliar as diversas significações do signo “tributo”, ou seja, com todos os significados que são dados normativamente: como quantia monetária efetivamente; como um dever jurídico do sujeito passivo; como direito subjetivo do sujeito ativo; como sinônimo de

Ihe parecerem mais sustentáveis ao seu projeto descritivo. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 111.

⁸⁸ “(...) o legislador vai saturando as variáveis lógicas da norma com os conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social, depois de submetê-los ao juízo de valor que presidiu a escolha, ao mesmo tempo em que orienta os comportamentos dos sujeitos envolvidos, modalizando-os com os operadores “obrigatório”, “proibido” e “permitido”. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 112.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 112.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 112.

relação jurídica tributária; como norma jurídica tributária; como norma, fato e relação jurídica simultaneamente e tributo como positividade (norma de competência).⁹¹

Outro recorte que poderia ser realizado, é categorizar em função do instrumento por meio do qual a norma ingressa no ordenamento jurídico teríamos, assim, normas tributárias “constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medidas provisórias, previstas por decretos legislativos, estabelecidas em resoluções; ao lado de normas tributárias contidas em atos infralegais (decretos, instruções, portarias etc.)”. Ainda, existem outras possibilidades de recorte, mas para complementar bem o recorte do signo tributo e suas diversas significações no ordenamento, entendemos que a divisão em três classes possa nos ajudar.⁹²

A primeira classe é composta das normas que preveem princípios gerais orientadores para as matérias afetas a tributário. A segunda classe traz as normas que delimitam a incidência do tributo, ou seja, que apresenta os detalhes do fato social – evento – e detalhando os componentes da obrigação tributária. Então, depreende-se que a segunda classe corresponde à regra-matriz de incidência tributária, já que apresenta os seus critérios. A terceira classe correspondem às normas que trazem providências administrativas necessárias para apuração e cobrança do montante devido, normas referentes ao lançamento, ao recolhimento, aos detalhes da fiscalização e aos deveres instrumentais. Visto as três classes, antes de seguir, cabe ressaltar que adotaremos como sinônimo da regra-matriz de incidência tributária: norma padrão ou

⁹¹ “A propósito, empreendi investigação nesse campo, levantando seis acepções do vocábulo, correntes na doutrina e no direito positivo (legislação e jurisprudência). São elas: i) “tributo” como quantia em dinheiro; ii) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; iii) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; iv) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; v) “tributo” como norma jurídica tributária; e vi) “tributo” como o complexo de norma, fato e relação jurídica. Hoje, não teria dúvidas em acrescentar outra dimensão de sentido muito bem lembrada pelo Prof. José Souto Maior Borges. Trata-se de “tributo” como processo de positividade, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidades) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra “tributo” é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante. É precisamente fundado nessa acepção que o mestre de Pernambuco refuta a procedência do enunciado segundo o qual “a Constituição não cria tributos”. Ao contestá-la, sustenta que é no texto da Lei Suprema que vamos encontrar as outorgas de competência, sem as quais as figuras impositivas não poderiam ser criadas no patamar da legislação ordinária.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 113 a 114.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 115.

norma jurídica em sentido estrito, sendo as normas tributárias em sentido amplo todas as demais.⁹³

Por fim, em segundo lugar, percebemos que reconhecer o caráter normativo da decisão opta pela modulação de efeitos nos permite concluir: i) que a decisão está dentro do sistema jurídico e da sua linguagem não podendo retornar ao mundo fenomênico, que já foi objeto de recorte e sistematizado pelo direito (para reduzir as complexidades do mundo social e regulá-lo) e ii) para que seja considerada válida essa decisão deve se dar dentro do sistema jurídico e, portanto, com base em normas jurídicas.

2.2. Modulação de efeitos como sinônimo de “modulação das normas individuais e concretas”

Reconhecendo seu caráter normativo e as suas consequências hermenêuticas, fundamental estabelecer aqui mais um recorte que nos dará mais clareza e segurança no momento decisório da modulação de efeitos.

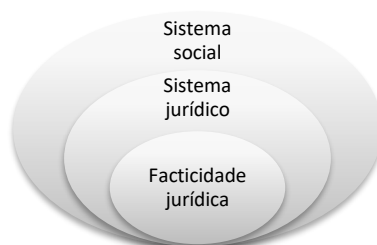
Vimos no tópico anterior desse capítulo os limites sistêmicos para a decisão que modula os efeitos e o que isso gera de consequência para o aplicador do direito. Falamos em parâmetros gerais para as decisões, dado seu caráter normativo, e as suas consequências, o que se aplica também para decisão de modulação de efeitos.

Agora, no presente tópico, seremos mais específicos, pensando que, tendo em vista esses limites sistêmicos e suas consequências e dado o objeto de avaliação da decisão que modula os efeitos ser a norma individual e concreta, como se dará a avaliação entre vigência e validade da norma geral e abstrata e da norma individual e concreta já produzida? Ou melhor, considerando ser a norma individual e concreta uma decorrência da norma geral e abstrata, é razoável permitir que a norma individual e concreta ainda produza efeitos face à consequência dada para a norma

⁹³ “De fato, são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressa ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro. Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras-matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária, acompanhada por numerosas daquelas que poderíamos nominar de operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazos etc.)” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência* 11ª Edição, Noeses. E-book. Kindle – página 115.

geral e abstrata? Para o sistema jurídico é solução mais harmônica que as normas individuais e concretas sejam consideradas válidas ou que sejam desconstituídas?

Adentrando na temática proposta no presente tópico, quando tratamos de modulação de efeitos normalmente lidamos com decisões prévias advindas de normas gerais e abstratas - mesmo aquelas que decorrem de casos concretos produzem normas gerais e abstratas, face ao sistema de precedentes (como é o caso das teses em casos de repercussão geral). Ou seja, a decisão de modulação de efeitos lida com a avaliação das normas individuais e concretas, que não estão no mesmo plano linguístico das normas gerais e abstratas, mas em um campo no qual elas já incidiram e geraram efeitos, no plano no qual ocorre o fenômeno da incidência. Estão em um terceiro nível de linguagem, lembrando:



Portanto, no plano da facticidade jurídica no qual ocorre o fenômeno da incidência, que subdividindo em dois planos linguísticos: o da facticidade social e o do direito positivo. E estando este em contato com aquele cria-se um terceiro nível de linguagem, o da facticidade jurídica. O ciclo de positivação normativa do processo decisório realizado pelos operadores da linguagem do direito positivo que modulam os efeitos da decisão compreende a síntese do fenômeno abstrato jurídico ao fenômeno concreto jurídico. Portanto, temos três níveis de linguagem.

Diante disso, identificamos a necessidade de, na decisão de modulação de efeitos, também se avaliar os ditames previstos nas normas de competência, serem utilizadas normas introdutoras e norma introduzidas. Como as normas jurídicas ingressam sempre aos pares no sistema jurídica, quando o sujeito ativo competente exerce a sua competência tributária cria norma jurídica e a introduz por intermédio de um veículo introdutor. Podendo ser uma ou mais normas introduzidas no sistema por meio desse veículo.

Desse modo, na edição de uma lei, que é o veículo introdutor, a pessoa jurídica de direito público faz ingressar no sistema jurídico disposições que irão permitir a construção interpretativa de enunciados prescritivos destinados a regular a sociedade, aqui as normas introduzidas.

Assim, pergunta-se o que há de relação entre as normas de competência e as leis, veículos introdutórios, ora, analisando detidamente aquelas normas fica claro que são comandos que delimitam os critérios necessários para elaboração dos veículos introdutórios e que também delimita a adequação material de alguns desses veículos introdutórios, ou seja, estipula a necessidade de determinada matéria poder ser inserida apenas por veículos introdutórios especiais. Como exemplo disso, podemos mencionar a regra disposta no artigo 150, inciso I, da CRFB/88 que apenas por intermédio de lei em sentido estrito será possível inserir no ordenamento jurídico normas inaugurais em matéria tributária.

Ainda, vale lembrar do artigo 146 da CRFB/88 determina que cabe à lei complementar: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Outros dois exemplos seriam: o do artigo 148 que estipula a necessidade e lei complementar para instituir empréstimos compulsórios; prevendo limites para sua instituição: para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e para o caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional e prevendo que a sua destinação: será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. E o do artigo 154, inciso I, da CRFB/88 que exige lei complementar para que a União institua impostos residuais, prevendo que devem ser não-cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A partir dos exemplos citados mais acima, é de se concluir que as normas de competência trazem não só a questão formal em si, do veículo introdutor adequado para a inserção da norma no sistema, mas também prevê diretrizes de cunho material, que orientam e limitam o legislador sobre qual matéria deve versar a norma eventualmente introduzida.

Isto é, as normas de competência⁹⁴ circunscrevem não só os veículos introdutórios apropriados, mas os contornos das normas introduzidas por eles. É dizer que, mesmo que o ente

⁹⁴ “Mais do que isso. O texto constitucional deve ser examinado em sua integridade, propiciando a interpretação sistemática efetuada com base numa visão larga e abrangente do direito, para tanto compreendendo o texto legislado como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.

federativo se utilize do veículo introdutor adequado para instituir determinado tributo, não poderá fazê-lo em desacordo com a materialidade própria prevista constitucionalmente.

Disso depreendemos que a análise de um enunciado normativo exige não só a adequação do seu veículo introdutor, qual seja, os limites procedimentais e formais trazidos, mas o cotejo material do enunciado normativo, verificando se foram observados os limites materiais. Logo, em havendo qualquer inadequação do veículo introdutor quanto a esses dois pontos, seja descompasso formal ou material, estamos diante de um vício de constitucionalidade. E em qualquer dos espectros, seja formal seja material, o ordenamento jurídico brasileiro apresenta mecanismos para que sejam expurgadas do sistema as normas inconstitucionais, para que permaneça intacta a Supremacia da Carta Magna e a coerência e higidez do sistema jurídico.⁹⁵

Assim, identificada a inadequação constitucional da norma jurídica tributária, o que desencadeia a sua expurgação do sistema jurídico? E o que deve ser avaliada pela decisão que modula os efeitos dessa decisão? Para alcançar a resposta a tal questionamento, fundamental tratamos rapidamente da vigência, eficácia técnica, eficácia jurídica e eficácia social.

Quanto ao tema, há de fato divergência doutrinária, que se dá face ao pressuposto teórico para enxergar o próprio sistema jurídico, isto é, o corte metodológico para avaliar a validade, vigência e eficácia. Para linha que seguimos no presente estudo, não seria coerente utilizar do signo “validade” como predicado, na qualidade de adjetivar as regras jurídicas, isso porque, a pertencibilidade ao sistema é condição própria da existência da norma em si.

Já quanto à vigência, há convergência, sendo correspondente à capacidade de reger e de regular as relações sociais sobre as quais a norma incide. E ainda as normas jurídicas que estão aptas a produzirem seus efeitos quanto às relações sociais sobre as quais a norma incide, quanto aos fatos que estão descritos em seus antecedentes normativos. Com essas definições podemos concluir que as normas que pertencem ao ordenamento jurídico, as existentes, são, portanto, válidas.

Contudo, essas normas podem ou não ser eficazes, ou seja, a despeito dos fatos previsto em seus antecedentes, é dizer que, apesar de ocorrer no mundo social o fato descrito no

Imprescindível, dessa maneira, (...) o recurso não só às normas de competência positiva, mas também às de incompetência, ou seja, àquelas que impedem a instituição de tributos sobre determinados fatos”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo, Vol. I, Noeses, 2011. *E-book*. Não Paginado. Edição Kindle. Posição 2220.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição*: Noeses, 2021. *E-book*. Kindle - página 271 a 272.

anterior, não ocorrem os efeitos descritos no consequente. Essas normas não vigoram, seja por terem perdido efetivamente o rigor, seja por ainda sequer tê-lo adquirido. Quando falamos em *vacatio legis*, temos uma norma que é válida, considerando que existe e pertence ao sistema, mas sem a vigência, de modo que, mesmo ocorrendo o fato descrito no antecedente, as consequências normativamente previstas não são aplicadas. Vigência, então, é o atributo que permite que a norma esteja plena para incidência no mundo social.⁹⁶

Tendo as normas vigência, mas, não sendo possível que incida sobre os fatos nela descritos, possui a norma um problema de “eficácia técnica”. Quando estamos diante do fenômeno da incidência, quando os fatos jurídicos ocorrem efetivamente, ocorrendo o fato descrito no antecedente e aplicando-se a respectiva consequência. As normas jurídicas são vigentes, os eventos do mundo social nelas descritos se realizam, contudo, as regras não podem juridicizá-los e os efeitos prescritos também não se irradiam. Falta a essas normas “eficácia técnica”.⁹⁷

⁹⁶ “A propósito, Tercio Sampaio Ferraz Jr. distingue “vigência”, como o intervalo de tempo em que a norma atua, podendo ser invocada para produzir efeitos, e “vigor”, como a força vinculante que a norma tem ou mantém, mesmo não sendo mais vigente. O exemplo de uma regra não mais vigente, revogada, que continue vinculante para os casos anteriores à sua revogação, justificaria a diferenciação semântica. Creio que o assunto mereça, efetivamente, variação terminológica capaz de identificar dois momentos diferentes. Parece-me, contudo, que os termos empregados não seriam os mais recomendáveis. Fico com a distinção, que a entendo útil e relevante, mas sem dar conteúdos semânticos diversos às palavras “vigência” e “vigor”. A regra revogada não terá vigência para fatos futuros, conservando, porém, a vigência para os casos acontecidos anteriormente à revogação. Haverá uma vigência plena (passado e futuro) e outra parcial (passada, havendo revogação, ou futura, quando a vigência for nova). Pode acontecer que uma norma válida assumo o inteiro teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação de seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas, tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica. Em ambas as hipóteses teremos norma válida dotada de vigência plena, porém impossibilitada de atuar. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 273.

⁹⁷ “Já “eficácia jurídica” é o mecanismo de incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato relatado no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. É o fenômeno que acontece com as normas vigentes, sempre e quando os fatos jurídicos se instalam. Tudo por força da causalidade jurídica, decretada pela imputação normativa. Tomemos “causalidade jurídica” pela ligação do acontecimento factual com o vínculo aliorrelativo que se instaura entre sujeitos de direito. É algo inexorável, na medida em que, revestido o evento com a linguagem competente, ou seja, aquela que o direito estipula como necessária e suficiente, os efeitos não podem deixar de ocorrer, inaugurando-se “automática e infalivelmente”, como anotara Alfredo Augusto Becker (feita a correção para “fato” na aceção de enunciado linguístico). É uma impossibilidade lógico-deontica imaginar-se a realização do fato jurídico, na conformidade de norma vigente, sem que se propaguem os efeitos correspectivos.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 271 a 272.

A “eficácia jurídica” podemos definir como o atributo do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios, ou melhor, uma a relação de causalidade jurídica na linguagem de Lourival Vilanova. Portanto, nessa linha não seria adequado considerar que a eficácia é um atributo normativo, já que se trata, em verdade, de um atributo do fato jurídico previsto normativamente. O que não ocorre com a “eficácia técnica”, onde a norma está impossibilitada de gerar as consequências nela prevista, então, um atributo normativo efetivamente. Podemos afirmar ainda que a “eficácia jurídica”, como atributo do fato, determina a potencialidade do fato descrito na norma desencadear relações deonticamente modalizadas. Agora, a “eficácia social”, sinônimo aqui de efetividade, ligada ao mundo social, referindo-se ao fato de gerar ou não efeitos concretos nas relações sociais.⁹⁸

Diante disso, é possível depreender que as normas válidas podem ser vigentes, total ou parcialmente, ou não vigentes e podem também possuir ou não eficácia técnica e eficácia social. Também é possível concluir que não há que se falar em norma válida como sendo eficaz juridicamente, ou seja, dotada de eficácia jurídica, considerando que esta eficácia é atributo dos fatos jurídicos, e não das normas.⁹⁹

Esse debate é fundamental para definir o ambiente em que se dá a avaliação de constitucionalidade da norma e a avaliação sobre a modulação de efeitos. A norma será válida quando existente ou quando estiver de acordo com o ordenamento, mas a quem compete dizê-lo? Outra questão, a norma declarada inconstitucional em sede de controle concentrado com efeitos *ex nunc* teve validade? Mesmo sendo era contrária ao ordenamento?¹⁰⁰

A partir das considerações realizadas no primeiro capítulo dessa pesquisa, tendo o sistema jurídico como um conjunto de normas, a validade da norma jurídica é verificada quando existente no plano S1. Um ponto é avaliarmos quais critérios devem ser verificados para confirmar o ingresso ao sistema, ou seja, para que a norma seja considerada existente e válida. Outro é avaliar os critérios para sua permanência no sistema, que se trata da observância aos

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 271.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 272.

¹⁰⁰ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 95.

requisitos procedimentais para sua produção e que podem ser razão para sua retirada do sistema.¹⁰¹

Mais uma vez a pergunta, qual a razão dessas ponderações? Ora, “a validade pode dizer respeito tanto ao enunciado prescritivo (suporte físico) quanto à norma jurídica em sentido estrito (sentido). É sabido que uma mesma proposição ou significado pode partir de diferentes enunciados”. Assim, a validade como sinônimo existência, ou pertinência sistêmica, refere-se tanto a enunciados como a significações. E quando efetuamos a retirada de um enunciado no ordenamento, não estaremos obrigatoriamente revogando a norma jurídica, por exemplo, podemos estar diante de uma norma que sua significação consta de diversos dispositivos. “Consectário dessas ponderações são os variados tipos de controle de constitucionalidade: (i) declaração de inconstitucionalidade (pura e simples), (ii) declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto e (iii) interpretação conforme a Constituição”.¹⁰²

Seguindo esse liame, podemos afirmar que o STF, ao proferir decisão *erga omnes* e com efeito vinculante, insere no sistema jurídico norma geral e concreta, seja a decisão pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade. Se pela constitucionalidade, a norma introduzida “ratifica, “calibra” a constitucionalidade da norma geral e abstrata, e como é dotada de efeito vinculante, nenhum órgão do Executivo ou do Judiciário (exceto o próprio STF, noutro processo) pode deixar de aplicar a norma geral e abstrata sob o fundamento de sua inconstitucionalidade”¹⁰³. Já se entender pela inconstitucionalidade da norma geral e abstrata, há duas hipóteses possíveis: a primeira, a manutenção de todos ou parte dos efeitos postos ou que viram a ser postos no sistema até seu trânsito em julgado ou aquele fixado em sede de

¹⁰¹ “Para aqueles que diferenciam validade de existência, a obediência a estes critérios (sujeito competente, procedimento adequado e matéria) é condição de validade da norma. Para nós, porém, tais requisitos são condição não para que a norma ingresse no conjunto, mas sim para que nele permaneça. Afinal, o sistema, como já destacado, tem uma estrutura piramidal, em que uma norma fundamenta a produção de outra, de modo que a norma teria de encontrar conformidade com o sistema para permanecer válida. A correspondência da norma ao que prescreve o sistema poderá, portanto, ser apurada posteriormente”. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 96.

¹⁰² “No entanto, consoante defende Hans Kelsen, a norma, para ser válida, ou seja, para existir no sistema, deve ter o mínimo de eficácia, há de ser aceita pelos destinatários. Obviamente, com isso não queremos dizer que a eficácia social é critério para auferir a validade, pois o mundo do ser não altera o do dever-ser. Porém, não podemos ignorar a necessidade de que a norma encontre um mínimo de aceitação pelos destinatários”. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 97.

¹⁰³ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Página 131.

modulação de efeitos, aqui retira-se a vigência futura, e uma segunda hipótese, na qual a totalidade dos efeitos gerados pela norma geral e abstrata sejam retirados do sistema, aqui, além da vigência, retira-se também a validade.

Vista essas duas possibilidades apresentadas pelas decisões do Supremo, como exemplo, é de se notar que, ao permitir que a totalidade ou apenas alguns efeitos da norma geral e abstrata se mantenham (lembrando que nessa faceta está a Corte lidando com normas jurídicas individuais e concretas), deve ser redimensionado o escopo de vinculação da decisão, ou melhor, o efeito vinculante, tendo em vista que, parte ou totalidade dos atos normativos permanecem no sistema jurídico, a despeito da declaração de inconstitucionalidade seja pronunciando a nulidade ou não¹⁰⁴.

Essa avaliação tem sua correspondência no direito posto no artigo 27 da Lei 9.868/99, nos artigos 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil. Além desses dispositivos, a avaliação sobre a manutenção ou não de alguns dos efeitos ou totalidade das normas individuais e concretas produzidas com base na norma geral e abstrata permanecem no sistema jurídico deve preceder de uma detida avaliação constitucional, por isso, antes de tratar daqueles dispositivos infraconstitucionais, vamos trazer, no tópico seguinte, os limites constitucionais para essa análise.

¹⁰⁴ CARVAHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

3. LIMITES CONSTITUCIONAIS PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 Texto constitucional como parâmetro normativo para a modulação de efeitos

A necessidade de partimos do texto constitucional para a compreensão do sistema tributário brasileiro, esse reconhecimento é uma herança da doutrina do Professor Geraldo Ataliba. Sem esse ponto de partida, teríamos uma enorme dificuldade em dimensionar as questões tributárias e suas peculiaridades dentro do seu subdomínio normativa, que cresce exponencialmente em complexidade. Essa opção de ponto de partida é para reduzir o plexo racional dos enunciados, permitindo lidar com os numerosos comandos prescritivos, ou seja, não se trata de uma mera opção de ponto de partida, vai além disso, é pressuposto indispensável para análise de qualquer questão afeta ao direito tributário.

Essa visão do eminente professor parece plenamente compatível com duas visões que serão utilizadas como premissas para a análise do sistema constitucional tributário¹⁰⁵: a ideia de força normativa da constituição apresentada por Konrad Hesse e a estrutura hierárquica apresentada por Hans Kelsen.

Também é uma visão que se faz compatível com a força normativa da Constituição, trazida por uma das principais obras pós-modernas do direito constitucional. Essa visão é contraposta àquela que enxerga a constituição apenas como uma “folha de papel” sendo passível de sucumbir aos fatores reais de poder da sociedade sustentada por Ferdinand Lassalle. Hesse fundamenta que a constituição não pode se limitar à mera divisão entre a realidade social e a norma, entre ser e dever ser, pensar assim seria ter a questão fática como diminuta face à normatividade constitucional.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Apenas para registro, segue trecho sobre o tema que será trabalhado mais a diante: “na teoria dos sistemas, o sistema jurídico somente pode usar o seu próprio código binário direito/não direito, com que se fecha, fechamento esse que é condição para a interação entre sistema e ambiente, operando com inclusão ou exclusão de elementos, acoplados ou desacoplados estruturalmente ou operacionalmente, por meio de equivalentes funcionais e seletividade. Avanços e recuos somente são produzidos no interior do próprio sistema, de tal sorte que os dados de referência introjetados, transformados e tornados operáveis intra-sistematicamente. Mesmo as irritações, que podem promover a partir da comunicação com outros sistemas agem sobre a consciência social, mas tornam-se eficazes se são transformados em irritações no interior do sistema.” 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. Página 19.

¹⁰⁶ HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad.: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991. Página 14.

Por isso, deve-se visar a um caminho entre a normatividade como domínio das relações sociais e a normatividade como dissociada de qualquer correspondência com a essa realidade. Isso porque, “a constituição não está desvinculada da realidade histórica concreta do seu tempo. Todavia, ela não está condicionada, simplesmente, por essa realidade”. Inclusive, “em caso de eventual conflito, a Constituição deve ser considerada, necessariamente, a parte mais fraca. Ao contrário, existem pressupostos realizáveis (*realizierbare Voraussetzungen*) que, mesmo no confronto, permitem assegurar a força normativa”¹⁰⁷.

Esse olhar trazido por Hesse à Constituição fora base para o desenvolvimento do Direito Constitucional pós-guerra, vez que superou a ideia que até então vigorava de Constituição como um documento político, que visava apenas questões organizacionais de poder e fundamentais para uma nação, descolada logicamente da realidade social. Não se prendendo à essa visão limitadora, avançou para uma doutrina constitucional que visava à efetividade da Constituição, tendo a vanguarda da eficácia normativa como um mecanismo de barreira para eventual retorno ao passado nazista anteriormente vivenciado.

É de se notar que Hesse objetivou o diálogo entre a dogmática normativista, advinda do positivismo, e a complexidade enfrentada diante dos avanços sociais, políticos e econômicos. Sendo a Constituição um norte normativo que permite analisar a complexa realidade social e dê estabilidade assegurando a manutenção do Estado de Direito. Essa dupla pretensão, de eficácia no tempo e um diploma que assegure a manutenção dos postulados basilares estatais, fica mais evidente em locais cuja evolução política, econômica e social ainda está avançando, como é o caso brasileiro, que enfrenta o enorme desafio de conciliar a dinâmica social complexa com os objetivos do Estado Social e a manutenção dos valores do Estado liberal.

Pensando no direito tributário, fica claro que os princípios imperativos da segurança jurídica e da irretroatividade devem ser avaliados conjuntamente com os demais postulados constitucionais. Aqui não vemos que há distorção entre as normas de direito tributário previstas constitucionalmente e a atual realidade, o sistema tributário constitucional possibilita concretizar o sistema constitucional como um todo, permitindo harmonizar os interesses antagônicos da Constituição de 1988.

Essa visão é compatível e complementar à maneira como Kelsen vislumbra o sistema jurídico. E, também, com a linha adotada no presente trabalho, que acrescenta à linha

¹⁰⁷ HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad.: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991. Página. 25.

Kelseniana os avanços da semiótica e outras ciências da linguagem, vislumbrando o jurista como intérprete dos textos prescritivos que compõem o direito posto, permeando, com a análise construtiva, o sistema normativo positivado, no qual os comportamentos interpessoais observam o modal de obrigatoriedade (O), proibição (V) e permissão (P). Dentro dessa análise, conhecer qualquer manifestação jurídica pressupõe investigar três planos especificamente: sintaxe, semântica e pragmática. O primeiro aspecto, sintático, diz respeito à própria articulação das normas em si: entre a constituição e a lei ordinária que nela se fundamenta; ou entre a norma que estipula o dever e a norma que veicula a sanção ou entre o antecedente e o consequente da própria norma, ou seja, intranormativa. O segundo aspecto, semântico, avança para o campo das significações do direito, relação entre a norma e os comportamentos por ela tipificados, ligação entre a norma e o mundo social por ela regulado, o que nos leva ao instável mundo das acepções dos vocábulos jurídicos, que podem ser dotados de ambiguidade e de multisignificados.¹⁰⁸

Já o terceiro aspecto, pragmático, diz respeito a como a linguagem do direito é utilizada dentro da comunidade que é representativa. Isso pressupõe que o direito posto seja visto como sistema efetivamente, já que corresponde ao estrato de linguagem, e visto assim, necessariamente alcançamos a racionalidade inerente às entidades lógicas. Ou seja, os comandos normativos, antes mesmo de receber qualquer análise hermenêutica, já é manifestação da linguagem, um ato de fala que se estabelece entre o enunciador e o enunciatário. Sendo o trabalho da doutrina jurídica, por exemplo, uma sobrelinguagem, já que temos infinitas possibilidades hermenêuticas. Podemos seguir, portanto, com a seguinte ideia, de que ordenamento, como sinônimo de direito posto e do próprio direito positivo, deve ser enxergado como um sistema, composto por normas jurídicas que se relacionam entre si trazendo a unicidade característica. Sendo o direito um objeto cultural, produto da ação humana para organizar e estabelecer limites para disciplinar a vida social.¹⁰⁹

Para essa análise sistêmica utilizaremos Niklas Luhmann, sem pretender discutir filosófica ou teoricamente sua proposta, mas o adotando como marco teórico e como pressuposto.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 136.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 123.

A escolha do marco pautou-se no fato de Luhmann propor um modelo de sistema e teorizar com profundidade a confiança e a responsabilidade pela confiança, pontos de extrema relevância para o presente estudo. Tendo o direito, como sistema jurídico, também a função de redução da complexidade e dos conflitos sociais, deve o juiz decidir de acordo com as determinações do próprio sistema jurídico, de forma impermeável, sem influências e intervenções do ambiente externo.¹¹⁰ As decisões tomadas pelo Poder Judiciário, pelo juiz, devem ser protegidas no centro contra as proximidades periféricas do sistema, afastando, portanto, ingerências do sistema político e do sistema econômico. Essas são premissas mínimas que devem ser observadas para garantir o Estado Democrático de Direito.¹¹¹

E em uma sociedade como a atual, demasiadamente complexa e dinâmica, a base para a produção de normas gerais são vetorizadas e cada vez mais solicitadas, já que novos conflitos exigem diferentes soluções, assim subsidiam o sistema novas e constantes informações e orientações que possibilitaram lidar com esses conflitos. O que desencadeia para o sistema jurídico um crescente conjunto de complexidades, mesmo que em menores proporções que a realidade social, para solucionar os conflitos. No centro desse sistema jurídico, de acordo com Luhmann, encontra-se o poder judiciário, que lidará diretamente com toda essa complexidade e, por esta razão, deve garantir a confiança sistêmica.¹¹²

Não há como desconsiderar essa visão sistêmica na presente pesquisa, a modulação de efeitos lida diretamente com a complexidade das problemáticas enfrentada pela sociedade de risco contemporânea, tema central abordado por Niklas Luhmann. Em verdade, a modulação é uma técnica para corrigir desvios práticos da aplicação dos pressupostos apresentados pelo próprio ordenamento jurídico. Isso explica a adesão ao modelo de sistema adotado por Luhmann, que, ao realçar o aspecto funcional do sistema jurídico, melhor serve para a avaliação que aqui se pretende.¹¹³

¹¹⁰ LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*; tradução de Antonio C. Luz Costa, Roberto Dutra Torres Júnior e Marco Antonio dos Santos Casanova. Petrópolis – RJ: Vozes, 2016. Páginas 202 a 205.

¹¹¹ LUHMANN, Niklas. *La Costituzione come acquisizione evolutiva*. In: *Il Futuro della Costituzione*. Org. ZAGRABRELSKY, Gustavo. Torino: Einaudi, 1996. p. 83-128

¹¹² LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*; tradução de Antonio C. Luz Costa, Roberto Dutra Torres Júnior e Marco Antonio dos Santos Casanova. Petrópolis – RJ: Vozes, 2016. Página 241.

¹¹³ LUHMANN, Niklas. *La Costituzione come acquisizione evolutiva*. In: *Il Futuro della Costituzione*. Org. ZAGRABRELSKY, Gustavo. Torino: Einaudi, 1996. p. 83-128

Cabe ressaltar, mais uma vez, que o presente estudo não fará análise ou exposição sobre as diversas teorias sobre sistemas, ao trazer Luhmann, pensou-se principalmente na fundamentalidade de atribuir ao sistema jurídico a função de que as operações jurídicas realizadas pelo Poder Judiciário são e devem ser operações fechadas, e isso não apresenta qualquer prejuízo para o caráter aberto e amplo do sistema jurídico aos valores e à própria evolução desses valores. Assim, ao pensar nesse modelo de sistema, pretendeu-se enxergar o direito com a sua amplitude valorativa e amplo diálogo com a complexidade dos problemas atuais. E a teoria sistêmica visa a analisar a sociedade em sua integralidade, e Luhmann manifesta a intenção de compreender a sociedade de forma clara.¹¹⁴

Vale aprofundarmos um pouco na concepção de sistema, para entendermos melhor o que significa adotar tais premissas para a presente pesquisa, a palavra sistema remete à “reunião dos elementos que, concretos ou abstratos, se interligam de modo a formar um todo organizado e também à reunião dos preceitos que, sistematicamente relacionados, são aplicados numa área determinada”.¹¹⁵ Ou também, “corpo de normas ou regras, inter-relacionadas numa concatenação lógica e, pelo menos, verossímil, aplicadas a uma determinada área e também disposição de um conjunto de elementos, organizada de forma a viabilizar mais facilmente seu estudo e compreensão”¹¹⁶. Podemos depreender que a palavra sistema, como primeira significação, é empregada como um conjunto no qual os seus elementos integrantes são ordenados por princípios ou se codificam.¹¹⁷

Depreende-se, portanto, que a complexidade do sistema está intrinsecamente ligada ao fato de conter diversas possibilidades para apenas um fato/momento específico. Sendo tamanha a quantidade de possibilidades que o sistema necessita optar por uma ou apenas algumas delas para que seja possível continuar operando normalmente. Isso porque, quanto maior o número de elementos internos do sistema, mais amplo é o quantitativo de combinações possíveis entre esses elementos. A complexidade, então, fica caracterizada quando a resposta não é dada de

¹¹⁴ BÜLLESBACH, Alfred. Princípios de teoria dos sistemas. In Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneo. Coord. KAUFMANN e HASSEMER. Tradução Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. Página 409

¹¹⁵ Dicionário Online de Português. <https://www.dicio.com.br/sistema/> Acesso em 27/12/2022.

¹¹⁶ Dicionário Michaelis. <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/sistema/> Acesso em 27/12/2022.

¹¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado, Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limites constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. Página 17.

pronto pelo sistema, mas apenas algumas relações entre os elementos desse sistema são possíveis de serem realizadas, outras ficam para um critério de avaliação futuro.

Essas relações internas ocorrem de forma sucessiva, ou seja, a cada vez que o sistema operacionaliza há diferentes possibilidades, o que torna o sistema ainda mais complexo, de fato, mas, nem de perto correspondente com a complexidade da realidade na qual está inserido, já que esta contém mais elementos e o sistema possui suas próprias barreiras, limites, interiores.¹¹⁸

A complexidade do sistema é uma característica intrínseca sua, não se dá necessariamente em razão do ambiente no qual está inserido, se assim fosse, haveria uma correspondência que não o permitiria possuir limites. É dizer que toda realidade apresenta ao sistema uma quantidade infinita de possibilidades, e a partir delas várias outras, então, o sistema opta por algumas dessas possibilidades de acordo com a função que desempenha, para analisar o ambiente sob um espectro mais objetivo e menos complexo, mais uma vez, vale lembrar que se o sistema buscar englobar todas as possibilidades apresentadas estará fadado ao fracasso.

O sistema deve visar a simplificação da complexidade para se manter no próprio ambiente, e ao assim proceder o sistema aumenta sua complexidade interna, podendo evoluir para uma diferenciação interna - autodiferenciação - em subsistemas para conseguir lidar com essa possibilidade. “Por exemplo, o sistema Direito diferenciou-se, primeiramente em público e privado, depois, em direito constitucional, administrativo, penal... e civil, comercial..., e assim sucessivamente”. Cada um desses subsistemas criados dentro do sistema tem o seu próprio contorno, de modo que “a diferenciação do sistema não significa, portanto, a decomposição de um todo em partes, mas da diferenciação de diferenças sistema/entorno”.¹¹⁹

Essa estrutura organizacional do sistema, se assim podemos dizer, é variável e está em constante evolução, até porque é pressuposto a constante enfrentar os conflitos do ambiente. Tal evolução não é provocada por vetor externo, a modificação é feita pelo próprio sistema, contudo, não podemos desconsiderar que essa evolução não é um evento isolado e depende, na prática, de provocações do ambiente. E essas provocações que permitem ao próprio sistema mudar suas estruturas. Essa característica de produzir a si mesmo é chamado por Maturana de

¹¹⁸ LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*; tradução de Antonio C. Luz Costa, Roberto Dutra Torres Júnior e Marco Antonio dos Santos Casanova. Petrópolis – RJ: Vozes, 2016. Páginas 29 a 35.

¹¹⁹ KUNZLER, C. de M. *A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. Estudos de Sociologia, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022. Página 3.

“*autopoiese*, responsável por um aumento constante de possibilidades até que a complexidade atinja limites não tolerados pela estrutura do sistema, levando-o a mudar sua forma de diferenciação”.¹²⁰ É de se concluir, então, que a autodiferenciação e o diálogo entre as diferenciações internas realizadas caracterizam a evolução do sistema.¹²¹ Essa nova estrutura é desencadeada por questões imprevisíveis.

A teoria luhmanniana visa à diferença existente entre o sistema e o ambiente, não há um foco específico no ambiente ou no próprio sistema em si, objetivando mais especificamente o formato dessa diferença, sendo o ambiente a face externa e o sistema a parte interna. Para identificarmos de forma clara precisamos nos guiar a partir de algumas premissas. Primeiro, Luhmann enxerga a sociedade constituída de pessoas e da consequente relação entre elas, importante ressaltar para o presente estudo que a relação interpessoal se dá exclusivamente por intermédio de comunicação, estando as pessoas dentro do amplo sistema social; a avaliação subjetiva das pessoas se encontra no sistema psíquico, não social. Segundo, Luhmann afirma que as sociedades, a despeito dos limites territoriais e políticos, como são essencialmente composta por comunicação não são limitadas por questões espaciais, não existindo fronteira entre as sociedades. Terceiro, Luhmann diferencia, ou melhor – separa – o sujeito e o objeto, concluindo que o conhecimento é resultado da observação de segunda ordem, no qual “um observador observa o que um outro observador observou. Desta maneira há diversas descrições, sob pontos de vista diferentes, mas todas com o mesmo valor”.¹²²

¹²⁰ KUNZLER, C. de M. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Estudos de Sociologia, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022. Páginas 3 e 4.

¹²¹ Segundo Luhmann a segmentação, a hierarquia, centro/periferia e a função são quatro formas pelas quais o sistema pode diferenciar-se, sendo que, conforme evolui, passa de sistema segmentado até chegar ao sistema funcional. Assim se deu com a passagem de uma sociedade segmentada, na antiguidade, para uma sociedade funcional, na modernidade. KUNZLER, C. de M. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Estudos de Sociologia, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022. Páginas 4.

¹²² “Para Luhmann há quatro tipos de sistemas: não-vivos, vivos, psíquicos e sociais. Os sistemas não-vivos são incapazes de produzirem a si mesmos, por isso não podem ser classificados como autopoieticos. Para manterem-se, dependem do ambiente. Por exemplo, uma máquina que estraga não é capaz de consertar-se sozinha, a partir de elementos internos. Precisa que uma pessoa queira consertá-la. E será essa pessoa, não o sistema, quem decidirá que peça irá repor para fazer com que a máquina volte a funcionar. São, portanto, diferentes dos demais tipos de sistemas que se caracterizam como autopoieticos. Os sistemas vivos são, por exemplo, as células, os animais, o corpo humano. Eles são compostos de operações vitais, responsáveis pela manutenção do sistema. Se uma célula está com falta de ferro, por exemplo, ela não vai ficar esperando pela disposição do ambiente em suprir-lhe a falta. A célula não depende de uma decisão do ambiente em relação a ela. Ao contrário, seleciona o que considera importante no seu entorno. O sistema psíquico é a consciência. Esse sistema é composto de pensamentos e, assim como os outros sistemas autopoieticos, ele mesmo reproduz seu elemento. Pensamento gera

É de concluir, portanto, que existem diversos pontos da teoria dos sistemas relevantes para o presente trabalho: 1) a constatação de que em uma sociedade atual, demasiadamente complexa e dinâmica, as normas gerais são vetorizadas e acabam por subsidiar o sistema com novas e constantes informações e orientações que possibilitaram lidar com esses conflitos; 2) o sistema jurídico possui a função de redução da complexidade e dos conflitos sociais; 3) o poder judiciário deve garantir a confiança sistêmica e, portanto, o julgador deve decidir de acordo com as determinações do próprio sistema jurídico, de forma impermeável, sem influências e intervenções do ambiente externo, a fim de evitar ingerências de outros sistemas, como o sistema político e o sistema econômico; 4) e atuar sem essas influências externas não representa qualquer prejuízo para o caráter aberto e amplo do sistema jurídico aos valores e à própria evolução desses valores, isso porque, as normas que compõem o sistema jurídico trazem ao mesmo tempo limites e diretrizes para que esses valores e questões afetadas a outros sistemas (como político e econômico) sejam avaliadas pelo direito; 5) para simplificar e lidar com essa complexidade social o sistema se diferencia, criando subsistemas, como é o caso do direito tributário, por exemplo; 6) a teoria não foca na realidade social, ambiente/face externa, nem no sistema, parte interna, mas na questão interrelacional entre os dois; 7) por isso, reconhece que a relação entre eles ocorre por intermédio de comunicação.

Vista a importância da teoria dos sistemas para o presente trabalho, fundamental também pensar a construção da sistemática jurídica a partir de um escalonamento piramidal de leis, pautado na hierarquia entre normas jurídicas, na qual aquelas que compõem a base da pirâmide buscam seu fundamento de validade em normas que compõem patamares superiores, até que se permita chegar ao topo da pirâmide – *locus da* constituição jurídico-positiva.

Tal pensamento permite exteriorizar o denominado princípio da compatibilidade vertical das normas. Pensar desse modo permite depreender que as normas que compõem a constituição formal se diferenciam das demais expressões do direito por estar em um patamar hierárquico superior, isso reflete a primazia inerente a tais normas, sendo a ordem jurídica

pensamento e nada mais. O quarto tipo de sistema é o sistema social, composto de comunicação. A comunicação é produzida somente através de comunicação. Tudo que não pertence ao sistema encontra-se na condição de seu ambiente. Assim, os sistemas psíquicos e físicos são ambiente de um sistema social qualquer, bem como todos os outros sistemas sociais, e vice-versa”. KUNZLER, C. de M. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. Estudos de Sociologia, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022. Páginas 5.

fundamental. Não há que se avaliar a validade dessas normas com qualquer outra norma jurídica que componha o sistema, já que seu *locus* é o pressuposto para o próprio sistema.¹²³

E fazendo a intermediação com o que vimos da teoria dos sistemas, nos parece lógico pensar que o subsistema tributário também está inserido nesse escalonamento, onde sua busca sistêmica por solução deve ser do topo da pirâmide para sua base.

Esse pressuposto teórico do positivismo permanece sólido, mesmo passados praticamente dois séculos de referência teórica. Tanto que não há registro de questionamentos relevantes a esse pressuposto, tendo em vista que é inerente à própria característica sistêmica. Nessa linha também é a visão imperativa, vislumbrando as normas jurídicas como proposições prescritivas. É dizer, portanto, que a visão do direito como sistema, pressuposto do positivismo jurídico, permanece, a despeito da coerência e da completude terem sido de certo modo relativizadas a partir de avaliações internas da própria teoria positivista. Sobre isso, vale lembrar que um ordenamento jurídico não é de todo “coerente” se pensarmos que podem coexistir duas normas no sistema que, apesar de válidas, são incompatíveis entre si, tendo em vista que a compatibilidade não corresponde a um critério de validade.

Ainda, o ordenamento não possui plena completude se pressupõe decorrer de uma norma geral fundante. Nessa linha evolutiva, sem romper com o positivismo, mas evoluindo na teoria do ordenamento, também se incorpora a ideia de que o sistema jurídico possui direta imbricação com o princípio da igualdade, não devendo ser reduzido apenas a um postulado lógico-jurídico. Tendo uma vertente negativa, na qual busca garantir que não haja contradições na ordem jurídica, e uma vertente positiva, buscando superar as variáveis também relevantes para o caso concreto, afastando-se de uma tendência generalizadora e avaliando o caso concreto com filtro de determinados princípios abstratos e gerais.¹²⁴ No entanto, essa avaliação é feita a partir da concepção formal do princípio da isonomia, por isso, em nada alterou a dogmática positivista a suplantação da lei pela constituição, fundamento base para o Estado Democrático de Direito, já que se trata de uma questão conjectural e não essencial do positivismo jurídico¹²⁵.

¹²³ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. Edição Kindle. Posição 1897 a 1905.

¹²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado, Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limites constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. Página 17.

¹²⁵ RAMOS, Elival da Silva Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 798 a 819.

Tanto é dessa forma, que Kelsen, o expoente do positivismo, previu o patamar fundante da constituição, colocando-a no ápice da pirâmide hierárquica.¹²⁶

Ainda na base estrutural da ordem jurídica nacional, há que lembrar que a CRFB/88 pode ser categorizada como uma constituição rígida, disso decorre ser permitido que haja alterações de seus enunciados normativos, contudo, faz-se necessário que sejam perquiridos parâmetros delimitados pelo seu próprio texto, que são diversos daqueles impostos às demais normas que compõem os demais patamares da estrutura piramidal, normas infraconstitucionais. Ou seja, há, de fato, uma maior dificuldade para a alteração das normas constitucionais, não sendo permitido que tenhamos alteração dessas normas apenas pela edição de normas infraconstitucionais, isso porque é “a norma suprema do país, a denominada *lex legum* (a lei das leis), da qual todas as demais espécies normativas necessariamente extraem seu fundamento de validade”.¹²⁷

Se houvesse a possibilidade de alteração das normas constitucionais pelas normas infraconstitucionais, como ocorre nas constituições flexíveis, a supremacia constitucional não haveria razão de existir, já que as normas estatais estariam todas no mesmo patamar hierárquico. Exatamente por isso que o princípio da supremacia da constituição, sob o enfoque jurídico, decorre diretamente da rigidez constitucional, vislumbrando como válidas apenas aquelas normas compatíveis com os preceitos estabelecidos pelo poder constituinte originário, sejam as normas infraconstitucionais, sejam aquelas produzidas pelo poder constituinte derivado. E para que essa validade face à norma constitucional seja observada, que os diplomas normativos sejam compatíveis com os comandos constitucionais, é instrumentalizado o controle de constitucionalidade. Sendo este, portanto, uma decorrência lógica do princípio da supremacia da constituição.¹²⁸

Tal instrumento utilizado para verificar a validade normativa face à constituição, na mais é que uma fiscalização da adequação, uma verificação da compatibilidade vertical – se a base que compõe a estrutura piramidal do direito segue com norte o seu ápice. O controle de constitucionalidade é, portanto, ferramenta “para que se garanta que referidos diplomas

¹²⁶ RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 834 a 839.

¹²⁷ DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. *Direito Processual Constitucional*. – 11. ed. – São Paulo: Editora Foco, 2022. *E-book*. Edição Kindle. Página 47 e 48.

¹²⁸ DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. *Direito Processual Constitucional*. – 11. ed. – São Paulo: Editora Foco, 2022. *E-book*. Edição Kindle. Página 48.

normativos respeitem, tanto no que se refere ao seu conteúdo, quanto à forma como foram produzidos, os preceitos hierarquicamente superiores ditados pela carta magna”.¹²⁹

Por isso, a Constituição da República está de fato em posição central na ordem jurídica, tendo em vista a sua força normativa e os enunciados normativos fundamentais trazidos. Ainda sobre a o cumprimento dos direitos fundamentais, o direito fundamental apenas será efetivo se cumprir cinco funções: (i) funcionar como um *mecanismo de defesa* frente às intervenções do Estado que injustificadamente restringem o seu âmbito de proteção; (ii) servir como um *mecanismo de prestação*, isto é, fazer com que o indivíduo possa exigir que o Estado faça algo para garantir a aplicação desses direitos; (iii) servir como um *mecanismo de participação*, tornando-se um “instrumento que permita ao indivíduo contribuir com a própria formação do Direito que irá regular sua conduta”; (iv) servir como instrumento assegurador de *garantias institucionais*, de forma a garantir que o Direito e o aparelho estatal possuam requisitos e condições para que os direitos fundamentais sejam minimamente efetivos; e (v) servir como uma *ordem objetiva de valores*, ou seja, “como decisões valorativas que devem necessariamente ser levadas em consideração pelo intérprete quando for interpretar as disposições constitucionais e legais”.¹³⁰

Esse plexo de controle de constitucionalidade nos remete à necessidade de buscar não só a harmonia do ordenamento jurídico, mas também a harmonia do subsistema do ato cuja constitucionalidade foi questionada com o sistema constitucional correspondente. Pensar desse modo é perceber como a constituição irradia para o ordenamento jurídico, vez que fundamento de sua própria validade, permitindo que ocorra a avaliação da conformidade das demais normas do sistema, a fiscalização de constitucionalidade, com as normas constitucionais.

A posição de equilíbrio entre os demais ramos do direito e o direito constitucional consiste em, por um lado, reconhecer a primariedade, pelo menos, lógica de Constituição dentro da ordem jurídica de cada Estado e em, por outro lado, “respeitar a autonomia de cada ramo de Direito, tudo na reciprocidade de contributos e na afirmação da unidade da Ciência Jurídica”.¹³¹

129 DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. Direito Processual Constitucional. – 11. ed. – São Paulo: Editora Foco, 2022. E-book. Edição Kindle. Página 49.

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. Constituição, liberdade e interpretação, São Paulo: Malheiros, 2019. Páginas 27 a 30.

¹³¹ “No Direito constitucional só entra o que contende com a estruturação da comunidade e do poder político (aquilo que é constitutivo ou constitucional do Estado) e possui significado político (ou significado político imediato). Não aquilo que toca aos particulares, aos grupos e aos poderes sociais não políticos enquanto tais. Entra a sociedade “enquanto ser político”, não entra a sociedade na múltipla teia de relações que se desenvolvem à margem da atividade política. Outra coisa redundaria quer na

Isso porque, a “primariedade da Constituição não impede que cada um dos ramos não deixe de se desenvolver num conglomerado de preceitos e até de princípios próprios” lembrando que – “necessariamente, para subsistirem, não discrepantes dos que dimanam, de uma forma ou de outra, da Constituição – formulados em atenção à sua problemática respetiva e às exigências económico-sociais e científico-culturais a que cabe responder”.¹³²

A partir daquilo que vimos neste item, temos como pressuposto que o sistema jurídico e, portanto, o subsistema tributário, para redução das complexidades enfrentadas, deve buscar nas normas que o compõem a solução adequada, tendo como ponto de partida inicial a constituição federal. Desse modo, a modulação de efeitos como uma das opções sistêmicas para a redução das complexidades deve seguir o mesmo caminho, por isso, partindo inicialmente da CRFB/88, já que esta deve ser o ponto de partida inicial, sigamos para o item seguinte.

3.2 Vetores principiológicos

3.2.1 Princípio da supremacia constitucional e a rigidez constitucional

A supremacia da Constituição¹³³, como lembrado mais acima, é a base estruturante do Estado Democrático de Direito e permite que as interpretações das normas jurídicas sejam pautadas em parâmetros mínimos, impossibilitando uma análise interpretativa plenamente discricionária.

Pensar a supremacia é buscar um valor jurídico único na Constituição, sendo um instrumento para limitação dos poderes, legitimando a visão da supremacia do texto constitucional¹³⁴ sobre as demais normas componentes do ordenamento. E estabelecer um

desvitalização dos vários ramos quer na absorção da sociedade pelo Estado”. MIRANDA, Jorge. Curso de Direito Constitucional Vol. 1 – Estado e constitucionalismo. Sistemas políticos. A constituição como fenómeno jurídico. 2. ed. – Portugal: Universidade Católica, 2020. E-book. Não paginado. Edição Kindle. Posição 297.

¹³² MIRANDA, Jorge. Curso de Direito Constitucional Vol. 1 – Estado e constitucionalismo. Sistemas políticos. A constituição como fenómeno jurídico. 2. ed. – Portugal: Universidade Católica, 2020. E-book. Não paginado. Edição Kindle. Posição 282.

¹³³ Sobre a própria significação de Constituição, importante lembrar que pensamos como “ordenação sistemática e racional da comunidade política através de um documento escrito no qual se declaram as liberdades e os direitos e se fixam os limites do poder político.” CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 14^a ed. Coimbra: Editora Almedina, 2010. p.47

¹³⁴ “Sabemos que a supremacia da ordem constitucional traduz princípio essencial que deriva, em nosso sistema de direito positivo, do carácter eminentemente rígido de que se revestem as normas inscritas no estatuto fundamental. Nesse contexto, em que a autoridade normativa da Constituição assume decisivo poder de ordenação e de conformação da atividade estatal – que nela passa a ter o fundamento de sua própria existência, validade e eficácia –,nenhum ato de Governo (Legislativo, Executivo e Judiciário) poderá contrariar-lhe os princípios ou transgredir-lhe os preceitos, sob pena de o comportamento dos

procedimento mais rígido e solene para alteração das normas constitucionais, a superioridade formal, permitiu a concretização da ideia de supremacia da constituição sendo um resultado da originalidade e primazia do poder constituinte originário e os dele decorrentes.

Nessa medida, ter o texto constitucional como norma jurídica superior legitimou o controle da legitimidade constitucional das demais normas do ordenamento jurídico pelos intérpretes, até porque, apenas se pode falar em supremacia do texto constitucional quando há efetiva consequência para as normas que foram elaboradas em desconformidade com os preceitos constitucionais, ou seja, quando pode se retirar do ordenamento norma com preceito contrário ao estabelecido constitucionalmente.

E a ferramenta do controle jurisdicional de constitucionalidade foi escolhida como instrumento para uma plena e efetiva supremacia da Constituição, inclusive, o reconhecimento de que a “Constituição é norma jurídica aplicável à solução de pendências foi decisivo para que se formasse a doutrina do judicial review, pela qual o Judiciário se habilita a declarar não aplicáveis normas contraditórias com a Constituição”.¹³⁵

O procedimento mais dificultoso para alteração do texto constitucional, a rigidez, possui ligação intrínseca com o princípio da supremacia da constituição, vez que a supremacia coloca a constituição no ápice hierárquico das normas que compõem o ordenamento jurídico, inviabilizando que o legislador ordinário possa alterar a norma constitucional. Então, para haver a rigidez constitucional se faz necessário estabelecer uma sistemática de controle de constitucionalidade das demais normas, para que concretização do princípio da supremacia da constituição, garantindo a efetiva supralegalidade do texto constitucional.¹³⁶

Isso porque a rigidez constitucional é um processo de reforma constitucional mais exigente que o processo legislativo ordinário, e esse procedimento mais dificultoso tem aspecto essencial e inerente à própria natureza constitucional, caso o processo fosse semelhante ao

órgãos do Estado incidir em absoluta desvalia jurídica.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MC-ADI nº. 2.215. Rel. Min. Celso de Mello. Decisão monocrática. Julgado em 17.04.01. Publicado no Diário da Justiça de 26.04.2001.

¹³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. E-book. Não paginado. Kindle - Posição 1839 a 1850.

¹³⁶ “O sistema das Constituições rígidas assenta uma distinção primacial entre poder constituinte e poderes constituídos. Disso resulta a superioridade da lei Constitucional, obra do poder constituinte, sobre a lei ordinária, simples ato do poder constituído, um poder inferior, de competência limitada pela Constituição mesma.” BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2005. Página. 228.

processo ordinário não poderia garantir a supremacia constitucional, já que seria permitida que qualquer lei ordinária materialmente contrária à Constituição estivesse a reformando.¹³⁷

Caso isso fosse permitido, alterações em mesmo patamar que as demais normas, não haveria supremacia da constituição face ao legislador ordinário, é de se concluir que tal rigidez é o que diferencia o poder constituinte dos poderes constituídos e traz escalonamento hierárquico do próprio ordenamento, sendo norma norteadora e basilar para todo o ordenamento, visa a que todas as normas tenham no texto constitucional o fundamento base. Assim, pode-se afirmar que a “rigidez, expressando a supremacia da Constituição, demanda, também, a instituição de um sistema de controle de validade dos atos praticados pelos poderes constituídos, em face das normas do Texto constitucional”.¹³⁸

Isso em razão dos poderes constituídos (legislativo, judiciário e executivo), instituídos pela Constituição pela vontade do poder constituinte, serem limitados normativamente. Ou seja, enquanto o Poder Constituinte, em princípio, é juridicamente ilimitado, os constituídos são estão limitados, não lhes sendo permitido atuar fora da competência determinada constitucionalmente¹³⁹ e, por tal razão, devem ser constantemente controlados, por não caber ao poder delegado alterar condições dadas na sua delegação. Assim, as formalidades da reforma constitucional não podem se assemelhar às do processo legislativo ordinário, se assim o fosse não haveria controle de constitucionalidade e qualquer diferenciação entre o poder constituinte e constituído.¹⁴⁰

¹³⁷ LÓPES. Boris Wilson Arias. Rigidez e interpretación constitucional. Revista Pensamiento Constitucional. N° 18, 2013, pp. 251-264 / ISSN 1027-6769. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8957>. Acesso em: 06 de setembro de 2022. Página 1.

¹³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 1839 a 1850.

¹³⁹ Importante aqui lembrar também que “a defesa da Constituição da República representa o encargo mais relevante do Supremo Tribunal Federal. O STF – que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte – não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídicoinstitucional.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI n°. 2.010/MC. Rel. Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 30.09.1999. Publicado no Diário de Justiça de 12.04.2002.

¹⁴⁰ LÓPES. Boris Wilson Arias. Rigidez e interpretación constitucional. Revista Pensamiento Constitucional. N° 18, 2013, pp. 251-264 / ISSN 1027-6769. Disponível em:

Desse modo, há que se pensar que a constituição rígida estabelece de forma clara a estrutura, diálogo e controle dos poderes constituídos e, por consequência, dos órgãos que o compõem. E ainda, há que pensá-la como garantia de estabilidade política e organizacional estatal para o desenvolvimento social ordenado, vez que o processo de alteração mais dificultoso da constituição não permite que a estrutura de governo adotada seja alterada por maioria parlamentar a qualquer momento.¹⁴¹

Isso fica nítido em diversas ocasiões, por exemplo, o número de entidades políticas que estão habilitadas a desencadear a reforma constitucional, aqui é de se depreender que a existência do federalismo para a reforma constitucional é sim um fator de rigidez. Para alterar a Constituição dos Estados Unidos, por exemplo, é exigido não apenas o consentimento do Congresso (ou de uma Convenção por ele convocada, a pedido dos legisladores de dois terços partes dos Estados), mas também a dos legisladores (ou convenções) de três quartos dos Estados. Nesse extremo, a Constituição Americana é mais rígida que as Constituições dos países da União Europeia, pois, em nenhum deles - nem mesmo naqueles que adotam um sistema similar - requer o consentimento dos Estados-Membros ou suas respectivas regiões para alterar a Constituição. Vale lembrar que, no caso da "Constituição" da União Europeia, porém, as coisas são diferentes: esta "Constituição" é mais rígida que a dos Estados Unidos, porque para reformá-la exige-se o consentimento dos Estados-Membros.¹⁴²

Também fica nítida a rigidez constitucional pelo quórum estabelecido para reformar a Constituição. Algumas Constituições exigem uma maioria absoluta – assim, nos Estados Unidos, Áustria, Alemanha, Portugal, Bélgica, Luxemburgo, Holanda, Grécia e Espanha. Sob outras constituições, no entanto, uma maioria simples é suficiente - Dinamarca, Irlanda e Suécia. Outros exigem a maioria absoluta do Parlamento, mas se o povo participar do processo de alteração constitucional por intermédio de um referendo, bastará a maioria simples do Parlamento - França e Itália. Podemos notar ainda que a rigidez constitucional tem relação

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8957>. Acesso em: 06 de setembro de 2022.

¹⁴¹ COMELLA. Victos Ferreres. Una defensa de la rigidez constitucional. Edición digital a partir de *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 23 (2000), pp. 29-47. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/una-defensa-de-la-rigidez-constitucional-0/>. Acessado em: 06 de setembro de 2022. Página 2.

¹⁴² COMELLA. Victos Ferreres. Una defensa de la rigidez constitucional. Edición digital a partir de *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 23 (2000), pp. 29-47. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/una-defensa-de-la-rigidez-constitucional-0/>. Acessado em: 06 de setembro de 2022. Página 4.

também com a forma de participação, podendo ser direto - por intermédio de um referendo - ou indireto - elegendo uma nova assembleia para ratificar a reforma. Exemplos disso podem ser encontrados na Dinamarca, Irlanda, Suécia, Bélgica, Luxemburgo, Holanda e Grécia. Todos esses são requisitos jurídico-formais, que devem ser colocados em um contexto político, histórico e social mais amplo e grau de rigidez efetiva da Constituição dependerá de tal contexto.¹⁴³

Neste sentido, é dizer que a rigidez constitucional funciona como pressuposto: a) do próprio conceito de Constituição no sentido formal; b) da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; c) da supremacia formal das normas constitucionais. Constituindo também suporte para a eficácia jurídica das normas constitucionais, já que, se estas pudessem ser modificadas por legislação ordinária, sua eficácia seria irremediavelmente comprometida.¹⁴⁴

A partir dessa definição é possível afirmar que Constituição Brasileira de 1988 é uma constituição rígida “e a sua rigidez se eleva à condição de princípio constitucional, parâmetro para a solução de problemas práticos”. Ainda, há que se pensar a rigidez da constituição como fundamento para a vedação de eventual transferência de competências implícitas e explícitas estabelecidas a cada um dos poderes, permitir cessão ou delegação de competência entre os poderes, mesmo que de forma transitória, é alterar o texto constitucional sem o procedimento mais dificultoso a que está vinculado. Inclusive, vale lembrar que “o princípio da rigidez inspirou a recusa pelo STF em equiparar hierarquicamente com a Constituição o tratado de direitos humanos”.¹⁴⁵

Apenas para relembrar alguns pontos dessa importante decisão, no voto do Ministro Gilmar Mendes, reconhece-se a dificuldade de adequação da equiparação da hierárquica entre a constituição e os tratados de direitos humanos à realidade de Estados que, assim como o

¹⁴³ COMELLA. Victos Ferreres. Una defensa de la rigidez constitucional. Edición digital a partir de Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 23 (2000), pp. 29-47. Disponível em: <https://www.cervantesvirtual.com/obra/una-defensa-de-la-rigidez-constitucional-0/>. Acessado em: 06 de setembro de 2022. Página 4 e 5.

¹⁴⁴ LÓPES. Boris Wilson Arias. Rigidez e interpretación constitucional. Revista Pensamiento Constitucional. N° 18, 2013, pp. 251-264 / ISSN 1027-6769. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8957>. Acesso em: 06 de setembro de 2022.

¹⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 1839 a 1850.

Brasil, tem como base sistemas regidos pelo princípio da supremacia formal e material da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico. Inclusive, reconheceu que a equiparação anularia a própria possibilidade do controle da constitucionalidade desses diplomas internacionais. Mencionando posicionamento anterior do Supremo sobre tema relacionado reforçou que a hierarquia está ínsita em preceitos inequívocos seus, como aqueles que submetem a aprovação e a promulgação das convenções ao processo legislativo ditado pela Constituição e aquele que, em consequência, explicitamente admite o controle da constitucionalidade dos tratados, vide artigo 102, inciso III, alínea b, da CRFB/88.¹⁴⁶

Por isso, entendeu-se que os tratados e convenções de direitos humanos devem ser celebrados em consonância com o procedimento formal descrito na Constituição e também respeitando conteúdo material da Constituição, principalmente os direitos e garantias fundamentais, isso porque, os poderes públicos brasileiros estão submetidos à Constituição também quando atuam internacionalmente, *in casu*, em exercício do *treaty-making power*. Equiparar tratado e convenção internacional e Constituição, ao violar a rigidez constitucional, portanto, feriria a própria competência atribuída ao Supremo o controle de convencionalidade, avaliando a regularidade formal e o conteúdo material desses tratados e convenções em face da ordem constitucional nacional.¹⁴⁷

Essa visão é plenamente compatível com normas contempladas com cláusulas gerais e com normas constitucionais de eficácia limitada, inclusive, os princípios de interpretação de normas constitucionais da força normativa e da máxima efetividade, decorrentes do princípio da supremacia da constituição¹⁴⁸, “não constituiriam impedimentos à atribuição de eficácia

¹⁴⁶ Sobre o tema, importante mencionar que o Supremo recentemente reafirmou posicionamento antes proferido no Recurso Extraordinário 466.343, julgado em 2008, ao interpretar o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 466.343, em 2008, consolidou o entendimento de que os tratados internacionais de direitos humanos ratificados pelo Brasil. E no julgamento da ADPF 708, que ocorrera em julho de 2022, o Supremo, assim como nos tratados internacionais de direitos humanos, atribuiu aos tratados internacionais em matéria ambiental o mesmo status e hierarquia normativa especial, qual seja, status de supralegalidade. STF. ADPF 708, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 04/07/2022 e publicado em 28/09/2022.

¹⁴⁷ Segue a tese definida na ADPF 708: “o Poder Executivo tem o dever constitucional de fazer funcionar e alocar anualmente os recursos do Fundo Clima, para fins de mitigação das mudanças climáticas, estando vedado seu contingenciamento, em razão do dever constitucional de tutela ao meio ambiente (CF, art. 225), de direitos e compromissos internacionais assumidos pelo Brasil (CF, art. 5º, § 2º), bem como do princípio constitucional da separação dos poderes (CF, art. 2º, c/c o art. 9º, § 2º, LRF).” STF. ADPF 708, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 04/07/2022 e publicado em 28/09/2022.

¹⁴⁸ “O que se pretendem vetor direcionado à supremacia da Constituição, é a concepção que não a entenda como simples e pura norma, mas norma em sua contextualidade social, a carrear-lhe esteio fático e axiológico. O sentido jurídico da constituição não se obterá se a apreciarmos desgarrada da vida

limitada a normas constitucionais vinculadas a dispositivos cuja textualidade não faz referência alguma à necessidade de providências integrativas”. Pelo contrário, de acordo com o princípio da força normativa da constituição, ao solucionar questões constitucionais devem prevalecer que os parâmetros constitucionais normativos permitem atribuir a máxima eficácia do texto constitucional. Na mesma linha é o princípio da máxima efetividade, ou também interpretação efetiva, segundo o qual, ao interpretar o texto normativo constitucional deve ser dado o sentido que lhe conceder maior eficácia possível.

E isso é fundamental para a presente pesquisa, lembrando o que definimos no tópico anterior, o sistema jurídico e, portanto, o subsistema tributário, para redução das complexidades enfrentadas, deve buscar nas normas que o compõem a solução adequada, tendo como ponto de partida inicial a constituição federal. Desse modo, a modulação de efeitos como uma das opções sistêmicas para a redução das complexidades deve seguir o mesmo caminho, por isso, partindo inicialmente da CRFB/88, já que esta deve ser o ponto de partida inicial. De fato, a hermenêutica constitucional utiliza princípios instrumentais como base obrigatória, contudo, esse caminho da teoria da interpretação, em sua grande parte, configura subcaso dos aspectos linguístico, histórico, genético, sistemático e ‘teleológico’ da concretização.¹⁴⁹

E especificamente em relação à força normativa e à máxima efetividade, há uma vetorização de natureza teleológica direcionada ao intérprete para visar, dentro daquilo que lhe é juridicamente permitido, a prevalência da orientação finalística constitucional, dito de outro modo, que nenhuma orientação finalística se sobreponha àquela constitucionalmente prevista, possibilitando assim maximização da força normativa da constituição.¹⁵⁰

E tal diretriz teleológica está associada a elementos gramaticais e sistemáticos, já que é decorrência direta do “princípio constitucional da supremacia, o qual, na maioria das vezes, não se radica em texto constitucional exposto, sendo inferido do regime específico do processo

social, sem conexão com o conjunto da comunidade. A constituição é algo que tem como forma um complexo de normas (escritas e costumeiras); como conteúdo, a conduta humana motivada por relações pessoais (econômicas, políticas, religiosas etc.); como realização de valores que apontam para o existir da comunidade; e, finalmente, como causa criadora e recriadora, o poder que emana do povo. Não pode ser compreendida e interpretada se não tiver em mente essa estrutura, considerada conexão de sentido, como é tudo aquilo que integra um conjunto de valores”. PALU, Oswaldo Luiz. Controle de constitucionalidade: conceitos, sistema e efeitos - 2. ed. rev. ampl. atual. De acordo com as Leis nº 9.868 e 9.882/99: São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2001. Páginas 31 e 32.

¹⁴⁹ PINHEIRO, Bruno. *Hermenêutica Constitucional*. 2. ed. rev. ampl. atual – Belo Horizonte. São Paulo: D’Plácido, 2021. Página 68.

¹⁵⁰ PINHEIRO, Bruno. *Hermenêutica Constitucional*. 2. ed. rev. ampl. atual – Belo Horizonte. São Paulo: D’Plácido, 2021. Página 69.

legislativo da revisão constitucional e das normas atinentes ao sistema de controle de constitucionalidade”.¹⁵¹

3.2.2 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é fundamental no presente estudo também por contemplar a ideia de supremacia da lei (*Vorrang des Gesetzes*) e a reserva legal (*Vorbehalt des Gesetzes*). A supremacia da lei em sua essência corresponde à submissão geral aos parâmetros da ordem jurídico-constitucional das normas que criam, modificam e extinguem direitos e obrigações, portanto, que inovam o ordenamento jurídico.

E a reserva legal corresponde à necessidade de algumas matérias em específico serem determinadas por intermédio de lei, ou seja, reservadas à lei e devendo ser apenas por ela disciplinada. Em sua dimensão negativa, não pode ser utilizada fonte de direito que não a lei, e em sua dimensão positiva, apenas à lei é permitido realizar qualquer limitação ou restrição. A reserva de lei pode ser determinada em razão da matéria, por exemplo, quando a Constituição determina que apenas por lei complementar deve ser veiculada tal matéria, podemos aqui mencionar os artigos 146, 163 e 192 da CRFB/88, ou pode corresponder a uma reserva de lei orgânica, como podemos notar no artigo 29 da CRFB/88, ou referenciar a necessidade de edição da lei ordinária.

A reserva legal, como corolário do princípio da legalidade, não pode ser considerada apenas como uma reserva ao parlamento, além disso, trata de uma delimitação funcional do poder legislativo, não somente uma mera distribuição de competência. Por isso, deve ser pensada também como corolário do princípio do estado de direito e da separação de poderes. Desse modo, “a reserva de lei e sua problemática constitucional estão relacionadas não apenas com a fonte e a forma, mas igualmente com o conteúdo e a ratio da lei. Esse é o sentido hodierno da reserva de lei no Estado Democrático de Direito”.¹⁵²

¹⁵¹ RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 2836 a 2853.

¹⁵² “A reserva legal, nesse primeiro aspecto, denota a ideia lógica de que apenas a lei ou os atos normativos a ela equiparados, e nenhuma outra fonte normativa, poderão tratar da matéria nela indicada. Fala-se também em reserva de parlamento (*Parlamentsvorbehalt*), para representar a exclusividade de tratamento de determinadas matérias pelo Congresso Nacional (arts. 68, § 1º, 48 e 49). Exige-se que certos temas, dada a sua relevância, sejam objeto de deliberação democrática, num ambiente de publicidade e discussão próprio das casas legislativas. Busca-se assegurar, com isso, a legitimidade democrática para a regulação normativa de assuntos que sensibilizem a comunidade.” MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional* – 14. ed. rev. e atual.

Ainda nesse ponto, cabe tratar rapidamente da reserva de lei absoluta e reserva de lei relativa, essa divisão doutrinária se pauta na exigência pela norma constitucional de apenas lei para disciplinar toda a matéria ali determinada, impossibilitando que outras fontes veiculem questão afetas à matéria, a título de exemplo, quando a norma constitucional utiliza expressões como: a “lei criará”, “a lei disporá”, “a lei disciplinará” ou “lei complementar estabelecerá”. Um exemplo prático seria a hipótese dos casos de inelegibilidade que devem ser veiculados por lei complementar de acordo com o artigo 14, §9º, da CRFB/88.

Outro exemplo, especificamente do tributário, podemos mencionar o artigo 146 da CRFB/88, que reserva à lei complementar: i) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; iii) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.¹⁵³

Sobre a reserva relativa, podemos mencionar que a norma constitucional pressupõe que na lei sejam estabelecidas os ditames gerais, bases e fundamentos ou o regime geral da matéria, mas a regulamentação pode ser dar por fonte normativa infralegal, em regra corresponde às expressões: “nos termos fixados em lei”, “na forma da lei”, “segundo os critérios da lei”, entre outras. Dando também um exemplo do direito tributário, podemos mencionar a possibilidade de alteração de alíquotas do imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados pelo Poder Executivo, previsão do artigo 153, §1º, da CRFB/88.¹⁵⁴

– São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle - Posição 22921 e 22962.

¹⁵³ Poderíamos mencionar diversos casos do Supremo sobre o artigo 146 da CRFB/88, mas segue uma recente Repercussão Geral reconhecida: “Repercussão geral em recurso extraordinário. Tributário. Discussão a respeito da declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 14 do art. 85 do CPC/15 para se afastar a possibilidade de ser atribuída preferência de pagamento a honorários advocatícios em relação ao crédito tributário, por afronta ao art. 146, inciso III, b, da CF/88, combinado com o art. 186 do CTN, com a redação dada pela LC nº 118/05. Honorários contratuais. Matéria constitucional. Repercussão geral reconhecida”. (STF. RE 1326559 RG, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2022 e publicado em 13/09/2022)

¹⁵⁴ “Em todos os casos, a reserva absoluta de lei complementar tem sido reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 1.063, ADI 3.592, ADI 1.917)”. (...) É bem verdade que, como observa

Feito esse panorama geral do princípio da legalidade, com foco nas suas duas facetas, quais sejam: supremacia da lei e reserva legal, importante mencionar que a sua estrutura basilar pressupõe o primado da segurança jurídica, da igualdade e da certeza.

Na CRFB/88, tem a sua máxima no artigo 5º, inciso II, determinando que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. É dizer que se trata de garantia fundamental concedida aos cidadãos, limitando a modulação de comportamentos por parte do Estado apenas mediante lei, ou seja, para que seja determinado algum comportamento ou seja vedada alguma conduta, faz-se necessário instrumento legislativo.¹⁵⁵

Tal preceito no campo do direito tributário teve sua origem remonta ao século XIII, contemporaneamente à expedição da Magna Carta de 1215, no qual o rei da Inglaterra assegurou que a criação de qualquer tributo somente poderia se dar após a aprovação do Parlamento. E segue os ditames do enunciado genérico do princípio, mas com fundamento também no artigo 150 da CRFB/88, prevendo que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Ainda, o §6º do artigo 150, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993, traz um reforço ao princípio da legalidade em matéria tributária, determinando que apenas por lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou

Canotilho, todas as reservas acabam sendo relativas, pois, ao fim e ao cabo, deixam aos órgãos concretizadores (administrativos ou jurisdicionais) uma margem maior ou menor de intervenção.” MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Edição Kindle - Posição 22921 e 22962.

¹⁵⁵ “Em consequência, extrai-se do art. 5º, II, que somente a lei pode: a) impor obrigações aos particulares; b) proibir comportamentos aos particulares; c) prever infrações; e d) cominar penalidades. A par dessa formulação genérica, a Constituição da República menciona o princípio da legalidade, especificamente, em matéria penal (art. 5º, XXXIX: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”); administrativa (art. 37, caput: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”); e tributária (art. 150, I: “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”). As múltiplas manifestações da noção de legalidade em matéria tributária também revelam princípios específicos – legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade, praticabilidade, não obstância do exercício de direitos fundamentais por via de tributação – que serão examinadas em tópico próprio”. COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 94 e 95.

contribuição, seja tratado de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.¹⁵⁶

Em termos tributários, podemos estabelecer alguns pontos afetos à noção de legalidade, com a exigência impreterível de lei para que sejam estabelecidos todos os aspectos referentes à verificação do fato gerador. Atender ao princípio da legalidade é impor a necessidade de editar lei para instituir ou majorar tributos, para que seja dada a devida previsibilidade para o contribuinte, ficando claro: i) todos os aspectos inerentes aos critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária; ii) todas as hipóteses que se pretende veicular em caso de desoneração tributária; iii) eventuais sanções fiscais ou caso de anistia; iv) base geral para as obrigações acessórias e v) casos de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário.¹⁵⁷

3.2.3 Princípio da segurança jurídica

Um dos problemas relacionados ao mencionado entendimento doutrinário é de interpretação: sustenta-se que a interpretação é uma atividade cognitiva empírica, ou seja, o intérprete deve averiguar através da observação e da experiência o significado dos textos normativos e/ou a intenção subjetiva de seus autores e formular enunciados científicos puramente descritivos do significado dos textos. Esses enunciados serão considerados verdadeiros ou falsos ao serem confrontados com o texto objeto da análise, quando se poderá apurar se foram emitidos corretamente ou não¹⁵⁸.

Em vista disso, a noção de verdade que permeia esse conceito de interpretação, que pode ser chamado de teoria cognitivista, é a de verdade por correspondência: um enunciado será verdadeiro ou falso na medida em que descrever precisamente o objeto¹⁵⁹. Em sua versão mais radical, essa teoria pressupõe a existência de um significado unívoco para cada texto ou dispositivo normativo, criado pela autoridade instituidora da norma e suscetível de

¹⁵⁶ COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 99 e 101.

¹⁵⁷ COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 99 e 101.

¹⁵⁸ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 138.

¹⁵⁹ FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil: Crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 184-186.

conhecimento pelo intérprete, existindo, como consequência, uma única interpretação verdadeira¹⁶⁰.

Ocorre que a pretensão de equivocidade dos textos normativos ignora problemas relacionados (i) à linguagem, como a evolução do uso e da interpretação das palavras, (ii) à indeterminação das normas, como *ambiguidade*, *complexidade*, *implicação*, *defectibilidade* e *vagueza*, e (iii) à suscetibilidade do conhecimento¹⁶¹. Se no âmbito estrito da interpretação e aplicação das normas de incidência tributária a falta de enfrentamento dessas questões pode resultar em diversos problemas, portanto, no âmbito da interpretação e aplicação dos dispositivos que preveem a modulação de efeitos, cujo elemento central é a *segurança jurídica*, ou seja, não há como deixar de avaliar os dispositivos sem analisar os parâmetros mínimos que esse princípio exige.

Desse modo, se antes havia uma interpretação positivista no direito tributário que levava à crença de que a norma em si mesma apreendia toda a realidade ao seu entorno (jurisprudência dos conceitos), ou mesmo, de que a norma era apenas uma estrutura formal subjacente à realidade econômica, que se transformou na defesa da atividade arrecadatória do Estado (jurisprudência dos interesses), nos dias de hoje isso não mais satisfaz.

Agora, surge uma nova concepção interpretativa ligada ao Estado Democrático de Direito – a jurisprudência dos valores. São teses defendidas pela jurisprudência dos valores no direito tributário brasileiro: a observância dos princípios da ordem interna da República Federativa do Brasil, bem como de seus objetivos¹⁶². A ponderação dos princípios da legalidade e da igualdade no direito tributário, bem como a de seus respectivos valores – segurança jurídica e justiça. Preeminência da transparência tributária, na medida em que a lei deve ser clara e precisa, evitando-se assim, interpretações que levem a o Judiciário a violar direitos fundamentais dos contribuintes, ou mesmo, que alguns contribuintes sejam efetivamente favorecidos em situações que não lhe cabiam.

Assim, com esse relevante papel de baliza norteadora do ordenamento jurídico brasileiro, emana a necessidade de observância do princípio da segurança jurídica, para garantia da estabilidade dos subsistemas que compõe o ordenamento, aqui, em específico, a do

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, Vol. 29, Dialética, 2013.

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário, cit., pp. 190-194.

¹⁶² CARVAHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015. Página 18.

subsistema tributário. Para isso, encontra-se como uma primeira justificativa ao tema proposto o próprio Estado de Direito, e um de seus princípios basilares, o princípio da segurança jurídica.

Já que as condições nucleares do Estado de Direito são as condições essenciais para a “preservação e a promoção de uma vida digna e livre: o Direito deve ser conhecido, compreendido, estável, não contraditório, igualitário, prospectivo e efetivo; deve permitir ao indivíduo ter plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro com liberdade(...)”. É de se notar, portanto, que o princípio da segurança jurídica é ponto chave, já que se reconhece no fenômeno jurídico a complexidade que lhe é própria e objetiva buscar maior previsibilidade e estabilidade na interpretação do direito.¹⁶³

Contudo, importa lembrar que a normatividade do princípio da segurança jurídica¹⁶⁴ integra a Constituição Federal, onde se busca o ponto o fundamento de validade do sistema jurídico. Na medida em que qualquer norma que venha a integrar o sistema deve pelo processo de sua criação ou pelo processo de fundamentação buscar seu fundamento último de validade naquilo que for delimitado constitucionalmente.

¹⁶³ O princípio da segurança jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal. ÁVILA. Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Edição do Kindle. Página 318.

Vide também: CARVAHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015. Página 19.

¹⁶⁴ “Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a segurança jurídica tem dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público. Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita e material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, caput), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas. ÁVILA. Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Edição do Kindle. Página 319.

Esse caminho é uma perfeitamente possível de ser realizado na forma inversa, ou seja, a partir da Constituição para as normas jurídicas, por processo de derivação. Já que a Constituição é a base para todos os atos normativos e todos esses atos pressupõe derivação constitucional. Sendo assim, no contexto Kelseniano de supremacia constitucional¹⁶⁵, o princípio da segurança jurídica, assim como demais princípios constitucionais, são normas, como afirmamos mais acima, e valores que norteiam a produção normativa, seja a norma decorrente de atividade do poder legislativo, seja a norma decorrente de atividade jurisdicional, por exemplo.

Inebriado desse aspecto de supremacia própria constitucional, o princípio da segurança jurídica, na mesma linha dos demais se trata de uma norma e um valor de hierarquia superior. E a partir dessa identificação, o professor Miguel Reale apresenta quatro significações: a) princípio com valor posto em normativo de supremacia superior; b) limite objetivo; c) princípio como norma posta em normativo de supremacia superior que possui limite objetivo e d) princípio norma portadora de valor de hierarquia superior.¹⁶⁶

É a partir dessa classificação que pretendemos seguir neste trabalho. Inserido nesse aspecto de valorativo superior, o princípio da segurança jurídica, corresponde, ainda, a um sobrevalor cuja função é trazer aos destinatários da norma jurídica previsibilidade. “O princípio da segurança jurídica e ordem nas relações recíprocas dos indivíduos chega a ser mais importante que a determinação do direito justo”.¹⁶⁷

Ou seja, a previsibilidade do direito é uma prioridade de face à segurança jurídica, que está, como consequência, ligada ao mecanismo de eficácia jurídica dos fatos jurídicos ocorridos. Nesse sentido também é possível afirmar que “a igualdade é um atributo da segurança jurídica que diz respeito não ao conteúdo, mas ao destinatário”. Essa mesma preocupação com a generalidade e outras facetas do princípio da segurança jurídica serão desenvolvidas neste trabalho.¹⁶⁸

¹⁶⁵ KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

¹⁶⁶ REALE, Miguel. Introdução à filosofia. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

¹⁶⁷ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

¹⁶⁸ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. Segurança jurídica e as normas gerais tributárias. Revista de Direito Tributário, 17/18: 50-6, p. 50.

3.2.4 Princípio da isonomia fiscal

Ainda inseridos nos detalhes sobre os princípios tributários, vale lembrar, mais uma vez, que a preocupação constitucional com a segurança jurídica do contribuinte e a equidade do tratamento que deve ser conferido a todos os contribuintes foi considerável. Diversos princípios, tanto formais quanto materiais, limitam a atividade impositiva estatal, delimitando os parâmetros para a legitimidade de cobrança estatal, quando a constituição trata da atividade financeira estatal esses princípios constam expressamente no título sobre a atividade financeira estatal.¹⁶⁹

Dentre eles, o princípio da legalidade estrita – prevista no artigo 150, inciso I; também o princípio da irretroatividade – previsto no artigo 150, inciso III, alínea “a”; o princípio da anterioridade – previsto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”; o princípio da igualdade – previsto no artigo 150, inciso II; e o princípio da capacidade contributiva – previsto no artigo 145, §1º; também o princípio do não-confisco – previsto no artigo 150, inciso IV; o princípio da isonomia federativa – previsto no artigo 151, inciso I, e no artigo 152; entre outros. A maioria desses princípios que limitam a atividade estatal na tributação possuem interligação com o princípio da igualdade trazido pelo artigo 5º, *caput*, da CRFB/88¹⁷⁰.

¹⁶⁹ “Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a igualdade é tridimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de igualdade, equidade, generalidade, impessoalidade, objetividade, legitimidade, pluralidade e representatividade no exercício das competências atribuídas aos entes federados. É necessário salientar, todavia, que a igualdade possui sentido normativo indireto tanto de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo, determinando a igualdade de tratamento para situações equivalentes, quanto de postulado, porquanto exige do aplicador a consideração e avaliação dos sujeitos envolvidos, dos critérios de diferenciação e das finalidades justificadoras da diferenciação. Essa dimensão normativa de postulado será oportunamente examinada. Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a igualdade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se, na feição de princípio e de regra, como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação e, na função de postulado, como limitação de segundo grau, já que orienta o aplicador na relação que deve investigar relativamente aos sujeitos, ao critério e à finalidade da diferenciação; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva de ação e também negativa, na medida em que exige uma atuação do Poder Público para igualar as pessoas (igualdade de chances, ações afirmativas), bem como proíbe a utilização de critérios irrazoáveis de diferenciação ou o tratamento desigual para situações iguais; quanto à forma, revela-se como uma limitação expressa, material e formal, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 5º e art. 150, II), estabelece tanto o conteúdo quanto a forma da tributação”. ÁVILA. Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. Edição do Kindle. Página 353 e 354.

¹⁷⁰ Sobre o princípio da igualdade afirma o Professor Paulo que: “está contido na formulação expressa do art. 5º, *caput*, da Constituição e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança

Tratando especificamente do princípio do presente tópico, importante lembrar que a isonomia fiscal¹⁷¹, capacidade contributiva e a equidade entre os entes federados tem como foco balizar a atividade estatal mantendo o tratamento equânime entre os contribuintes que se encontram na mesma situação e possuam as mesmas qualidades, e diferenciar aqueles que estão em situações diversas. Temos, então, que a carga fiscal deve ser imposta de forma equânime entre os cidadãos, permeando os ideários de justiça distributiva pensando não só nos contribuintes, mas na necessidade de cada ente da federação.

O que nos leva a pensar que conferir tratamento diferenciado injustificavelmente é vedado, estando também nesse rol os mecanismos que possibilitem esse tratamento diferenciado. Qualquer recorte da norma tributária nesse sentido exige que seja avaliada conjuntamente com a capacidade econômica do contribuinte, pensando aqui em seu sentido objetivo, e essa capacidade deve ser levada em consideração também quando tivermos a norma individual e concreta, no momento da liquidação do tributo, aqui pensando em seu sentido subjetivo.

Ainda pensando na ideia de igualdade concatenada com a capacidade contributiva, há também uma vedação ao confisco, a tributação não pode ultrapassar patamares confiscatórios, aqui não devemos apenas pensar em grandes montas, mas especialmente na tributação excessiva de bem e de serviços considerados como mínimo necessário ao ser humano. Ponto interessante também é a impossibilidade de tratar de forma diferenciada produtos e serviços advindos de regiões diversas do país, isso seria discriminar a população de determinada região,

e à propriedade”. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 30ª Edição – São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Edição do Kindle. Página 239.

¹⁷¹ “A ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerada por muitos seu princípio mais relevante. A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. (...) Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei hão de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais. As diversas expressões de isonomia em matéria tributária configuram, ainda, princípios específicos – generalidade, capacidade contributiva, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, uniformidade geográfica, não limitação ao tráfego de pessoas e bens, vedação da tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e da remuneração dos servidores, da vedação à isenção heterônoma, não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino – e serão estudadas em tópico subsequente”. COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 93 e 94.

claro que para atingir o objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais é plenamente possível.

Tem um outro aspecto da isonomia que está inserido dentro de um escopo muito maior, que é a realização de um verdadeiro Federalismo Cooperativo, vez que a República Federativa do Brasil tem como um de seus fundamentos o pluralismo político, como traz o artigo 1º, inciso V, da Constituição Federal de 1988 – CRFB/88. Desse modo, então, é dizer que a regra geral é a liberdade de cada ente federativo para que faça as suas próprias escolhas institucionais e normativas. Visto isso, é dizer que, como consequência do princípio federativo, que informa a autonomia financeira de cada unidade descentralizada, a competência tributária abrange necessariamente a possibilidade de implementação de benefícios fiscais.¹⁷²

A base lógica para essa previsão constitucional é, sem dúvida, a preservação do equilíbrio horizontal na tributação¹⁷³, a permitir que o exercício da política fiscal por cada ente não interfira na manutenção da harmonia do pacto federativo. Isso porque, caso houvesse a possibilidade de cada Estado ou o Distrito Federal editar de forma independente uma lei tratando de benefícios fiscais, a guerra fiscal estaria substancialmente instaurada, com a busca incessante de cada um desses entes por tornar mais atrativo o investimento em seu território, mediante a concessão desmedida de benesses tributárias.¹⁷⁴

Pensando ainda em um aspecto mais amplo para além da questão fiscal, o federalismo cooperativo concretiza um Estado permeado pelos compromissos de bem-estar social, que deve buscar atingir seus objetivos fundamentais visando a isonomia material e a erradicação das desigualdades econômico-sociais. Como instrumento para concretizar tal objetivo, a CFRB/88 concedeu destaque à distribuição de receitas do produto arrecadado com ampliação da parcela de estados e municípios.¹⁷⁵

¹⁷² SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014. Página 90 a 115.

¹⁷³ ZIMMERMAN, Joseph Francis. *Horizontal Federalism: Interstate Relations*. Albany: State University of New York Press, 2011. Página 88.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007. Página 295.

¹⁷⁵ Outro ponto que reforça o esforço constitucional para concretizar os objetivos fundamentais da república, podemos destacar que “além da previsão da criação de fundos públicos e do federalismo cooperativo como formas de combate aos desequilíbrios regionais, a Carta Constitucional também destaca o planejamento, favorecendo-se a execução de políticas públicas no longo prazo. É o que se depreende do parágrafo único do art. 23 da CF (“Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do

Ainda sobre a isonomia e sua interligação com o federalismo, lembra o professor Paulo que temos constitucionalmente o princípio de isonomia das pessoas constitucionais, que apesar de estar implicitamente na constituição é uma realidade do ordenamento jurídico. Inclusive, a “implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e a autonomia dos Municípios”. Deve sempre buscar a harmonia da República Federativa, artigo 1º da CRFB/88, reconhecendo a autonomia recíproca dos entes federativos, não havendo qualquer grau de superioridade entre esses entes, possuem autonomia legislativa, administrativa e judiciária.¹⁷⁶

Nesse sentido, inclusive, para que a harmonia do pacto federativo seja mantida, o Supremo optou por modular os efeitos da decisão do RE 970.821/RS – RG (Tema 517), que decidiu ser constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária integrante do Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos.

In casu, questionou-se as leis gaúchas nº 8.820/89 e nº 10.045/93 que determinava que o fato de a empresa ter o tratamento diferenciado concedido às micro e pequenas empresas não a dispensava de realizar o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, de modo que, na aquisição pela empresa de produto de outro estado estipulava a necessidade de recolhimento da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna. Diante desse arcabouço legislativo, a questão analisada pelo Supremo, portanto, foi a constitucionalidade da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS às empresas optantes pelo Simples Nacional, independentemente de o contribuinte estar na condição de consumidor final no momento da aquisição.

Acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli, Rosa Weber, Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux, o relator do recurso extraordinário, Ministro Edson Fachin, entendeu ser possível constitucionalmente a exigência do diferencial de alíquota do ICMS cobrado pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território na aquisição por empresa integrante do Simples Nacional¹⁷⁷, inclusive, em seu entender, a Lei Complementar nº 123/2006

desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”)). MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. *E-book*. Não paginado. Kindle - Posição 18021.

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 30ª Edição – São Paulo: Saraiva Educação. *E-book*. Edição do Kindle. Página 242 a 243.

¹⁷⁷ Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou: “diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso

autoriza expressamente a cobrança desse diferencial de alíquota mediante antecipação do tributo em seu artigo 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h”. Dentre outros argumentos analisados pelo relator, no tocante à possível ofensa ao postulado do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, afirmou que a “jurisprudência assente do STF compreende o Simples Nacional como realização desse ideal regulatório, em total consonância ao princípio da isonomia tributária”.¹⁷⁸

Houve divergência angariada pelo Ministro Alexandre de Moraes que, entre alguns fundamentos, apresentou que há pagamento em guia única de todos os tributos pelas empresas que integram o Simples Nacional, cujos valores são posteriormente rateados pelas Fazendas federal, estaduais e municipais. Nessa medida, às micro e pequenas empresas não cabe abater o diferencial de alíquotas do valor pago em guia única, de forma unificada, até pela vedação existente quanto à tomada de créditos já que o Simples Nacional veda a tomada de créditos para a posterior compensação. Acompanharam a divergência os Ministros Luís Roberto Barroso, Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Contudo, ao final, nos termos do voto do Ministro Relator, Edson Fachin, a Corte negou provimento ao recurso extraordinário, por maioria de votos e restou fixada a tese de que: é constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da

não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia". (...) 9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subsequentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial”. STJ. REsp nº 1.193.911, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado 04.11.2010 e publicado 02.02.2011.

¹⁷⁸ Em seu voto, o relator lembrou que tal entendimento foi a base do julgamento da ADI 4.033, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, no qual discutia-se a constitucionalidade da isenção da contribuição sindical patronal aos beneficiários do regime especial em quadro fático-normativo prévio à reforma trabalhista. Mencionando o seguinte trecho: “(...) O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. (...) 5 . Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio” STF. RE 970.821, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/2021 e publicado em 19/08/2021. Página 12 do voto do relator.

possibilidade de compensação dos créditos. E quanto ao princípio da isonomia, interessa notar que, no julgamento comentado, o Supremo reconheceu que o não recolhimento do diferencial de alíquota pelos contribuintes sujeitos ao simples nacional seria criar uma situação desigual, em violação ao princípio da isonomia fiscal.

Ainda sobre isonomia, outro ponto que tem sido enfrentado pelo Supremo, é o tratamento diferenciado em razão da procedência, artigo 152 da CRFB/88, considerando que a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.¹⁷⁹ É cediço que o teste de isonomia requer a verificação do critério de comparação base de *discrímen* que fora adotado pelo legislador, esse critério diferenciador não pode conflitar como a base valorativa constitucional e nem com o tratamento jurídico que se pretende dar.

Sobre isso, inclusive, o Supremo, na ADI nº 6222, analisou norma que estabelecia como fator de distinção o local, prevendo uma diferença tributária significativa entre fabricantes de derivados da farinha de trigo localizados dentro e fora do Estado do Ceará, considerando que a carga tributária do ICMS aplicável aos fabricantes locais estava abaixo daquela suportada pelos

¹⁷⁹ Vejamos precedentes do Supremo que tratam do referido artigo e as legislações estaduais que criam distinções tributárias entre mercadorias em razão de sua procedência:

“A isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigos 150, II, e 152 da CRFB/88) tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado”. STF. ADI nº 3984, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 23/09/2019.

“Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos. Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República”. STF. ADI nº 5472, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018 e publicado em 14/08/2018.

“Tributário. ICMS. Benefício fiscal. Redução da carga tributária condicionada à origem da industrialização da mercadoria. Saídas internas com café torrado ou moído. Decreto 35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro. Violação do art. 152 da Constituição. O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição”. STF. ADI nº 3389, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007 e publicado em 01/02/2008.

fabricantes dos demais estados.¹⁸⁰ Reforçando que para o artigo 152 da CRFB/88 a mera diferenciação no tratamento jurídico, por si só, não é razão suficiente para reconhecer a ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que há hipóteses em que é justificável a diferenciação do tratamento jurídico, tendo em vista a situação fática.

Contudo, no julgado em comento, a norma cearense previu, nitidamente, uma política protecionista para o estado, indo de encontro ao princípio da isonomia em sua acepção geral e ao disposto no artigo 152 da CRFB/88. As disposições ali questionadas contemplavam um regime de tributação incentivada em favor de grupos econômicos que promovam, de forma integrada, a fabricação de derivados da farinha de trigo, em detrimento dos demais fabricantes com produção não integralizada, sediados fora do estado. Desse modo, a norma fixou critério de discriminação injustificado, “ao conferir tratamento jurídico diferenciado às empresas fabricantes de massas, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo que possuam fábricas integralizadas instaladas no Estado do Ceará”.¹⁸¹

Vamos apenas tratar de um último precedente que utilizou expressamente o princípio da segurança jurídica e o princípio da isonomia como fundamento para realizar a modulação de efeitos. Nas ADIs nº 5867 e nº 6021 e nas ADCs nº 58 e nº 59, o Supremo declarou a inconstitucionalidade da aplicação taxa referencial - TR para a correção monetária de débitos trabalhistas, determinando a necessidade de observância dos parâmetros estipulados até que sobrevenha legislação que trate da matéria e, nessa linha, optou por modular os efeitos da decisão, visando a garantir segurança jurídica e a isonomia na aplicação do novo entendimento.¹⁸²

¹⁸⁰ Ementa do caso: “Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. 4. Instituição de regime de substituição tributária com diferenciação da base de cálculo entre indústrias com produção no Estado do Ceará (indústria com produção integrada) e as demais indústrias. 5. Benefício fiscal. 6. Ausência de convênio interestadual, conforme exigido pelo art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 7. Tratamento diferenciado em razão da procedência. Afronta ao art. 152 da Constituição Federal. 8. Ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, previsto no art. 146-A da Constituição Federal. 9. Ação direta julgada procedente”. STF. ADI 6222, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020 e publicado em 11/05/2020. STF. ADI nº 6222, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020 e publicado em 11/05/2020. Páginas 16 e 17 do acórdão.

¹⁸¹ STF. ADI nº 6222, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020 e publicado em 11/05/2020. Páginas 16 e 17 do acórdão.

¹⁸² Conforme constou da ementa do julgado: “a fim de garantir segurança jurídica e isonomia na aplicação do novo entendimento, fixam-se os seguintes marcos para modulação dos efeitos da decisão: (i) são reputados válidos e não ensejarão qualquer rediscussão, em ação em curso ou em nova demanda, incluindo ação rescisória, todos os pagamentos realizados utilizando a TR (IPCA-E ou qualquer outro

Inclusive reforçando esse julgamento trazido acima, sob a sistemática da repercussão geral, RE nº 1269353/DF, o STF confirmou jurisprudência quanto à inconstitucionalidade da utilização da TR como índice de atualização dos débitos trabalhistas. Fixando expressamente que, até que tenhamos previsão legislativa sobre o tema, devem ser aplicados o Índice Nacional de Preço ao Consumidor Amplo Especial - IPCA-E, na fase pré-judicial, e, a partir do ajuizamento da ação, a taxa Selic. Aqui não estão abrangidas as dívidas da Fazenda Pública, que têm regramento específico. E a Corte ressaltou novamente a importância da segurança jurídica e da isonomia, concluindo, entre outras medidas, que devem ser observados os marcos para modulação dos efeitos da decisão fixados no julgamento conjunto da ADI 5867, ADI 6021, ADC 58 e ADC 59.¹⁸³

Poderíamos citar aqui inúmeros precedentes do Supremo sobre o princípio da isonomia, dada sua relevância não apenas para todo o ordenamento jurídico, mas, em especial, para o subsistema tributário. Contudo, mantendo esse recorte, importante evoluir para o próximo princípio.

3.2.5 Princípio da neutralidade concorrencial

O campo é vasto para debatermos esse princípio, por isso, nesse tópico vamos nos ater especificamente às aplicações práticas do Supremo sobre o tema. De todo modo, como uma brevíssima introdução sobre o tema, ressaltamos que a concepção de neutralidade, para a doutrina brasileira, é que sua base normativa se encontra não apenas na livre iniciativa, fundamento da república constante no artigo 1º, inciso IV, da CRFB/88, como também na ordem econômica, prevista no artigo 170, *caput*, da CRFB/88.

índice), no tempo e modo oportunos (de forma extrajudicial ou judicial, inclusive depósitos judiciais) e os juros de mora de 1% ao mês, assim como devem ser mantidas e executadas as sentenças transitadas em julgado que expressamente adotaram, na sua fundamentação ou no dispositivo, a TR (ou o IPCA-E) e os juros de mora de 1% ao mês; (ii) os processos em curso que estejam sobrestados na fase de conhecimento, independentemente de estarem com ou sem sentença, inclusive na fase recursal, devem ter aplicação, de forma retroativa, da taxa Selic (juros e correção monetária), sob pena de alegação futura de inexigibilidade de título judicial fundado em interpretação contrária ao posicionamento do STF (art. 525, §§ 12 e 14, ou art. 535, §§ 5º e 7º, do CPC. 9. Os parâmetros fixados neste julgamento aplicam-se aos processos, ainda que transitados em julgado, em que a sentença não tenha consignado manifestação expressa quanto aos índices de correção monetária e taxa de juros (omissão expressa ou simples consideração de seguir os critérios legais). 10. Ação Declaratória de Constitucionalidade e Ações Diretas de Inconstitucionalidade julgadas parcialmente procedentes.” STF. ADC nº 58, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2020 e publicado em 07/04/2021.

¹⁸³ STF. RE nº 1269353 RG, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2021 e publicado em 23/02/2022.

Nesse sentido, “não basta que a busca pelo tratamento isonômico seja feita de acordo com as leis fiscais; é necessário que também se respeite as leis concorrenciais”¹⁸⁴. Ou seja, “a ideia de que os tributos devem ser economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante, é um dos requisitos para o exercício da livre-concorrência”.¹⁸⁵ Por fim, podemos ressaltar que “o princípio da neutralidade concorrencial deriva diretamente da liberdade de iniciativa, seja no sentido da liberdade de acesso ao mercado, seja no de livre conformação e disposição da atividade econômica”.¹⁸⁶

Com esse breve panorama doutrinário, lembramos que o Supremo Tribunal Federal traçou as características do princípio da neutralidade fiscal ao analisar ação direta de inconstitucionalidade que impugnava o Decretos do Estado do Ceará que previam “bem como a saída de massas e biscoitos derivados de farinha de trigo efetuada por indústrias pertencentes à produção integrada” e a expressão “produtos elencados no Protocolo n.º 50/05 oriundos de fabricação própria”.

Alegava-se que a norma impugnada instituía benefício fiscal de ICMS, sem, no entanto, obedecer à reserva constitucional de lei específica para concessão de qualquer isenção, incentivo ou benefício fiscal, previsto no artigo 150, § 6º, da CRFB/88, e sem obedecer também aos princípios da não diferenciação tributária - previsto no artigo 152 da CRFB/88, e da neutralidade concorrencial - previsto no artigo 146-A da CRFB/88 - em matéria tributária. Quanto a esses dois, a violação ocorrera face à redução da carga tributária do ICMS-ST nas operações com derivado de farinha de trigo apenas para fabricantes com produção integrada, sediados no Estado do Ceará, em detrimento dos demais fabricantes de idênticos produtos, situados em outros Estados.

In casu, concluiu-se que as normas do Estado do Ceará, ao conceder critérios especiais na cobrança de ICMS nas operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha,

¹⁸⁴ SCAFF, Fernando Facury. Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais. In: O direito econômico na atualidade, 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, v. 1, p. 301-320. Página 301.

¹⁸⁵ SCAFF, Fernando Facury. ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de Serviços Telefônicos Pré Pagos. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 126, 2006, p. 70-80. Página 78.

¹⁸⁶ FERRAZ, Roberto. “Igualdade na Tributação – Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal?”. In Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Sérgio (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. Página 732. In: Federighi, André Catta Preta. A neutralidade concorrencial no Direito Constitucional Tributário brasileiro. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022. Página 61.

beneficiou diretamente as empresas localizadas em seu estado, face ao tratamento diferenciado a grupo econômico específico. Por essa razão, confirmou-se a norma violou o princípio constitucional da isonomia, em suas diversas matizes. Além da previsão genérica no caput do art. 5º da CRFB/88, violou o princípio da não diferenciação tributária, disposição trazida pelo artigo 152 da CRFB/88, o qual veda aos estados e municípios prever diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.¹⁸⁷

Também houve violação ao princípio da neutralidade concorrencial em matéria tributária, previsto no artigo 146-A da CRFB/88, que determina a necessidade de edição de lei complementar para que sejam estabelecidos critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência.¹⁸⁸ Isso porque os estados não podem elevar as alíquotas do ICMS quando o objeto tributado tiver origem em outro Estado, ou reduzir alíquotas para bens ou serviços oriundos de um ou de alguns estados em prejuízo dos demais, tal fato gera desequilíbrios concorrenciais em função de critérios especiais de tributação.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Alguns casos do Supremo na mesma linha: “O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padecem de inconstitucionalidade os dispositivos impugnados da Lei 10.259/2015 do Estado do Maranhão, porquanto concessivos de benefícios fiscais de ICMS sem atendimento à exigência constitucional (artigo 155, § 2º, XII, g). 3. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado precedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da data do deferimento da medida cautelar ora confirmada (artigo 27 da Lei 9.868/99)”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 5467, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 16/09/2019. Página 19 do acórdão.

“In casu, padece de inconstitucionalidade a Lei 13.790/06 do Estado de Santa Catarina, porquanto concessiva de benefícios fiscais de ICMS ao serviço de transporte rodoviário interestadual ou intermunicipal de cargas, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigos 150, II, e 152 da CRFB/88) tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado. 4. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado precedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento (artigo 27 da Lei 9.868/99)”. STF. ADI nº 3984, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 23/09/2019.

¹⁸⁸ STF. ADI nº 6222, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020 e publicado em 11/05/2020. Páginas 18 e 19 do acórdão.

¹⁸⁹ Aproveitando a menção à ADI 6222, vale ressaltar que, na hipótese, a norma vigorou por mais de sete anos com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto financeiro, além de insegurança jurídica. Vejamos seguinte trecho do acórdão que julgou os embargos de declaração: “de fato, a questão da modulação dos efeitos não foi abordada no voto embargado, tendo em vista a ausência de alegação pelos participantes do processo. No entanto, nas razões dos embargos, a parte alega o risco de insegurança

Outro caso interessante de mencionar é o Recurso Extraordinário nº 607.109 – Repercussão Geral - Tema 304, no qual se discutia a constitucionalidade do art. 47 da Lei nº 11.196/2005, que veda a apropriação de créditos de PIS e COFINS nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas.¹⁹⁰ Em linhas gerais, a controvérsia abordada diz respeito, essencialmente, à validade normas que alteram o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS na aquisição de insumos recicláveis. Empresa produtora de celulose, recorrente, afirmou que as alterações que foram promovidas nos artigos 47 e 48 da Lei 11.196/2005 desencadeiam diversos desincentivos para a incorporação de matéria-prima ecologicamente sustentável em processos industriais.

Afirmou também que os mecanismos criados pela nova redação aumentaram a carga tributária das mercadorias recicladas, causando prejuízos para os elos mais sensíveis da cadeia de produção, no caso, as cooperativas de catadores de aparas de papel. As alterações promovidas nos dispositivos mencionados suprimem o direito ao crédito na prestação “de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, notadamente nas “aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas” de vários materiais, entre eles, plástico, papel, cartão, vidro, ferro, aço, cobre, níquel, alumínio, chumbo, zinco e estanho, além de demais desperdícios e resíduos metálicos.

O caso de resume a avaliar se a supressão desses créditos, tidos pela corte como benefícios fiscais, se deu em detrimento de cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, para avaliar então a adequação ou não aos ditames constitucionais de preservação do meio ambiente que foram previstos na CRFB/88.

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que, em seu entender, o complexo normativo formado nos artigos 47 e 48 da Lei 11.196/2005 vai de encontro à normas constitucionais explícitas. Isso porque, as empresas recolhem as contribuições para o PIS e COFINS com uma alíquota mais elevada, porém, a título de compensação, podem abater os créditos que lhe são assegurados pela legislação. Dito isso, indo ao cerne na discussão do

jurídica das relações pactuadas, bem com a necessidade de tempo para que o estado e os contribuintes possam se adequar a uma nova sistemática de tributação. Desse modo, entendo que a produção de efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma impugnada apenas a partir da data do julgamento do mérito da ADI é medida que se impõe. ADI nº 6222 ED, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020 e publicado em 22/09/2020.

¹⁹⁰ STF. RE nº 607109, Relatora Ministra Rosa Weber, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2021 e publicado em 13/08/2021.

recurso extraordinário, o Ministro ressaltou que o debate permeia a constitucionalidade de dispositivos legais que não seguem essa lógica geral do PIS e da COFINS, já que proíbem empresas submetidas ao regime não cumulativo – sujeitas, portanto, à alíquota mais alta – de compensarem créditos oriundos da aquisição de insumos recicláveis.

Para concluir dessa forma, o Ministro se subsidiou de exemplos fornecidos nos autos, que demonstram, quando submetidas a condições de mercado similares, que as empresas adquirentes matéria-prima reciclável não competem em pé de igualdade com as produtoras que utilizam insumos extraídos da natureza, cujo potencial de degradação ambiental é indubitavelmente superior. E o que mais impressiona é que as vantagens competitivas que alavancam os ganhos da indústria convencional, ainda dependente de métodos extrativistas, não decorrem necessariamente de sua maior eficiência operacional ou da solidez de seu plano empresarial, mas da imposição de tratamento tributário desfavorável às linhas de produção ecologicamente sustentáveis.¹⁹¹

Na linha do voto exarado pelo Ministro Gilmar Mendes, redator do acórdão, por maioria, o Supremo entendeu haver ofensa frontal ao princípio da isonomia em matéria tributária, disposto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, e ao princípio da neutralidade concorrencial, considerando que a legislação impugnada, de fato, discrimina empresas que concorrem em um mesmo segmento econômico (fabricação de celulose) com base em um critério de distinção ilegítimo.¹⁹²

¹⁹¹ STF. RE nº 607109, Relatora Ministra Rosa Weber, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2021 e publicado em 13/08/2021. Página 56 do acórdão.

¹⁹² O acórdão restou assim ementado: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário Ambiental. 2. Tema 304 da sistemática da Repercussão Geral. 3. Artigos 47 e 48 da Lei federal 11.196/2005. Possibilidade de apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. 4. Coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo da contribuição ao PIS/Cofins. Dualidade de alíquotas. Prejuízos econômicos ao contribuinte industrial dedicado à reciclagem. 5. Inconstitucionalidade de tratamento tributário prejudicial à indústria de reciclagem. Princípio do protetor receptor. Possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção. Afronta aos princípios da isonomia tributária, neutralidade fiscal e ao regime tributário favorecido e simplificado devido à microempresa e à empresa de pequeno porte. 6. Ética ambiental. Estado Socioambiental de Direito. Sustentabilidade ecológica e social. Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Artigos 170, inciso VI, e 225, da Constituição Federal. Vinculação do Legislador ordinário. Impossibilidade do esvaziamento do substrato axiológico dos direitos fundamentais ambientais. Inconstitucionalidade de tratamento tributário mais gravoso ao elo mais frágil da cadeia produtiva. População de baixa renda. Afronta às normas fundamentais de defesa do meio ambiente e da valorização do trabalho humano. 7. Fixação da tese: “São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”. Recurso extraordinário provido. STF. RE nº 607109,

3.2.6 Proteção da confiança do contribuinte na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Há que se reconhecer que a proteção da confiança é tópico que tem sido utilizado frequentemente pelos Tribunais na modulação dos efeitos da declaração em matéria tributária. A apreciação em si da inconstitucionalidade ou constitucionalidade já traz o debate intrínseco sobre os impactos gerados pelo efeito consequencial dessa declaração, *ex tunc* ou *ex nunc*, e como isso será aplicado na prática pelo contribuinte e pelo fisco.¹⁹³

Eis aí um problema de grande relevância, considerando que o nosso sistema constitucional tributário proclama a irretroatividade como instrumento concretizador da segurança jurídica, e a retroatividade, em princípio, como um fator desestabilizador desse sistema, desencadeando insegurança jurídica. Embora a irretroatividade seja uma máxima do nosso sistema, quando estamos diante da análise de constitucionalidade ou inconstitucionalidade existem outros parâmetros tão relevantes quanto que devem ser considerados. Por isso, temos que essa compatibilização da eficácia dessa decisão com a segurança jurídica enseja muitas dificuldades na pragmática.¹⁹⁴

Em busca de um equilíbrio para tal questão, o plexo normativo tem se adaptado e inovado, prevendo técnicas e limites para auxiliar o intérprete nessa equalização. A exemplo disso, as leis que disciplinam os procedimentos das ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade, o mecanismo da arguição de descumprimento de preceito fundamental, ainda temos a súmula vinculante – artigo 27 da Lei nº 9.868/99, artigo 11 da Lei nº 9.882/99,

Relatora Ministra Rosa Weber, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2021 e publicado em 13/08/2021.

¹⁹³ “Em nosso entender, argumentos consequencialistas devem, sim, ainda que secundariamente, ser levados em conta no momento de se decidir dever, ou não, haver modulação, principalmente no caso do controle concentrado de constitucionalidade e podem ser usados, embora devam sê-lo talvez com menos intensidade, na modulação do art. 927, § 3.º, do CPC”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 28.

¹⁹⁴ “No direito alemão, inexistente mandamento constitucional tratando da irretroatividade da lei tributária. Esta decorre de construção jurisprudencial, baseada na proteção jurídica da confiança, assegurada pelo Princípio do Estado de Direito. (...) Das lições do direito comparado extrai-se, entretanto, a lição de que o tema da irretroatividade passa pela questão da segurança jurídica: busca-se proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente. (...) O Tribunal Europeu dos Direitos Humanos já decidiu que essa quebra da confiança, apta a atingir situações jurídicas pré-constituídas, implicaria, além de tudo, efeito confiscatório em virtude de constituir uma desarrazoada privação do patrimônio do contribuinte. Afinal, exigir, em momento posterior, recursos que, à época, eram indevidos acarretaria arbitrariedade”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 703 e 704.

artigo 4º da Lei nº 11.417/2006, tais dispositivos traçam parâmetros e diretrizes para os efeitos prospectivos da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Tais parâmetros são estipulados justamente para auxiliar a lidar com o binômio irretroatividade ou retroatividade e a evitar injustiças ao manipular os efeitos da decisão. Guiando a Corte em diversos aspectos, como a necessidade de avaliar a presença do relevante interesse público para que seja dado efeitos *ex nunc*, e, portanto, preservando o passado ou, ao menos, uma parte dele, mediante a fixação de determinado termo inicial. É de se concluir, portanto, que esses dispositivos sobre a calibragem de efeitos existem para prestígio à segurança jurídica e, desse modo, apenas devem ser empregados em situações excepcionalíssimas. Então, como regra ainda temos que a eficácia das decisões que reconhecem a inconstitucionalidade da norma jurídica possui efeitos retroativos.¹⁹⁵

Em se tratando de matéria tributária a questão é ainda mais delicada, considerando que o efeito retroativo permite que tenhamos a repetição do indébito, a compensação tributária e um impacto expressivo aos contribuintes que possuem coisa julgada sobre o tema. Neste caso, podemos pensar em uma questão simples, quando o contribuinte questiona determinada exação, obtém coisa julgada na ação individual e sobrevém uma decisão do STF, com eficácia vinculante, seja em controle concentrado ou difuso – de acordo com a sistemática de precedentes. Nesse caso, tem várias hipóteses que podem ocorrer: o contribuinte obtém coisa julgada no mesmo sentido do precedente ou o contribuinte obtém coisa julgada em sentido oposto ao precedente do Supremo, por exemplo. Isso é lugar comum em direito tributário, em verdade, ainda é, mas tendente à melhora, tendo em vista o aprimoramento dos mecanismos de eficácia vinculante.

É um conflito delicado de solucionar, já que estamos diante de um debate sistêmico, considerando que ambos são mecanismos garantidores da segurança jurídica, dois braços da segurança jurídica, por consequência, da proteção da confiança do contribuinte, considerando que estamos diante da coisa julgada e de mecanismos de máxima efetividade da prestação jurisdicional. Não é fácil de solucionar esse embate, aqui temos uma preocupação comum entre o direito tributário e o direito processual civil. Devendo ser equalizada a flexibilização da coisa julgada.

¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 449 a 452.

Em geral, é costumeiro alegar ser a coisa julgada um bem intangível, avaliando-a de forma quase absoluta face aos outros mecanismos sistêmicos, contudo, há necessidade de trazer o debate para um âmbito processual contemporâneo, no qual o sistema de precedentes também é uma realidade para que seja observada a proteção da confiança do contribuinte. Nesse sentido, alguns sustentam que a flexibilização ou relativização da coisa julgada seria um instrumento para ultrapassar a barreira desse conflito tão atual. Em outra linha, há quem entenda não ser possível a relativização da coisa julgada, vez que esta é o limite sistêmico garantidor da irretroatividade, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB/88.

Aqui podemos pensar em um caso no qual o contribuinte teve seu pedido julgado improcedente, ou seja, pela constitucionalidade da exigência fiscal, contudo, o Supremo, com efeito *erga omnes*, reconheceu a inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária que fundamentava a exigência estatal. Em caso com esse, para quem entende que a coisa julgada seria um limite para irretroatividade e proteção da confiança do contribuinte, não haveria a possibilidade de rescindir a decisão individual obtida, fosse esta desfavorável, como no exemplo mencionado, fosse favorável – se o contribuinte tivesse obtido decisão procedente que reconhecesse a impossibilidade da exigência fiscal. De mesmo modo, se o contribuinte não pode buscar rescindir o julgado, também não pode o Fisco buscar a rescisão.¹⁹⁶

Interessante debate que a proteção da confiança nos traz, como aspecto subjetivo do princípio da segurança jurídica. Em caso de calibragem dos efeitos da decisão, é fundamental travar esse debate, sempre questionando qual braço da segurança jurídica é efetivamente estrutural para o sistema jurídico e, portanto, indispensável nesse embate.

¹⁹⁶ COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 449 a 452.

4. LIMITES INFRACONSTITUCIONAIS PARA A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para estabelecermos os conceitos de segurança jurídica e excepcional interesse social, faz-se necessário entender as raízes do próprio modelo de modulação de efeitos, que tem sua origem no *common law*, que se utiliza de um método de decisão na qual o Tribunal parte do julgamento de casos precedentes à questão controvertida a ser decidida.¹⁹⁷

Esse método não faz a análise da norma abstrata em si, mas um cotejo analítico entre os aspectos fáticos e os fundamentos utilizados em precedentes e os utilizados no caso posto em julgamento. Diferentemente dos métodos do *civil law*, a base metodológica é a análise de precedentes.¹⁹⁸

Na *genesis* da modulação de efeitos identificamos o caso *Linkletter vs Walter*, no qual a Suprema Corte Americana modulou os efeitos em uma declaração de inconstitucionalidade. O caso fora julgado em 1965, *Linkletter* foi condenado por roubo por um tribunal da Louisiana e sua condenação foi confirmada no tribunal estadual. Contudo, posteriormente, esse mesmo Tribunal, no caso *Mapp v. Ohio*, diferentemente daquilo que havia decidido anteriormente na condenação de *Linkletter*, considerou que as provas apreendidas ilegalmente eram inadmissíveis em julgamento criminal, considerando ilegais as provas obtidas em mandados de busca e apreensão, tendo em vista o novo entendimento proferido pelo Tribunal, ali se decidiu

¹⁹⁷ “O problema, relativo aos efeitos que se devem dar às mudanças da jurisprudência, evidentemente, não se restringe aos países de civil law. Ao contrário disso, é natural que os efeitos, que são naturalmente retroativos, da revogação de um precedente, preocupem, de modo acentuado, os juristas dos países de common law. Nesses países, mais do que em quaisquer outros, é quase inevitável reconhecer carga normativa às decisões judiciais, principalmente quando se trata de ramos do direito em que não há lei escrita, como é o caso do direito contratual, na Inglaterra. Se a revogação de um precedente, como fruto da alteração do entendimento do Tribunal, em países como, v.g., Estados Unidos e Inglaterra, tem, como regra, efeito retroativo, isto significa que a nova regra incide nas situações que ocorreram antes da decisão em que houve o *overruling*, como forma de preservar a isonomia. A situação, neste caso, quase que equivale ao que, para nós, seria a própria lei ter efeito retroativo. Se a regra fosse a inversa, ou seja, se o efeito retroativo da mudança de posição ou de orientação não fosse o normal, haveria um desestímulo para que as partes procurassem o Judiciário, já que a nova orientação (a pleiteada) poderia não se aplicar, ordinariamente, à situação delas. Na doutrina alemã, se comenta que, de fato, o problema dos efeitos retroativos das decisões, vistas como precedentes, não diz respeito exclusivamente ao direito anglo-saxônico, i.e., ao common law. Os alemães estão menos familiarizados com o tema, mas trata-se de problema que também diz respeito ao direito alemão”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 124 e 125.

¹⁹⁸ MOLINARI, Flavio Miranda. Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Página 55.

que o entendimento não se aplicava às condenações da Justiça estadual transitadas em julgado antes de sua prolação.

Então, pleiteou-se no caso *Linkletter vs Walter* a anulação da condenação criminal por roubo de *Linkletter*, utilizando como argumento a obtenção das provas por meios ilícitos, como base para esse argumento, citou-se como precedente o caso *Mapp v. Ohio* julgado posteriormente. Entendeu-se ali que o efeito de a nulidade aplicada também em julgamentos anteriores não se aplica de forma automática, ou seja, não os invalida compulsoriamente, reconhecer a nulidade em julgamentos anteriores da corte depende impende considerar as particularidades de cada caso, os direitos envolvidos e os argumentos utilizados. Afirmou-se que a Constituição Americana não proíbe, mas também não exige efeito retroativo, por isso, em cada caso, o julgador que irá determinar se a aplicação retroativa ou prospectiva é apropriada.

E que o objetivo principal de *Mapp v. Ohio* não era tornar a regra do precedente retroativo, apesar de reconhecer que, em casos apropriados, a Corte pode, no interesse da justiça, tornar a regra prospectiva. Embora ambos os casos lidem com a invalidade de provas que subsidiaram condenação criminal e não haver impedimento - constitucional ou filosófico - ao uso da mesma regra na área constitucional, há que se verificar especificamente no caso. Até porque, Constituição Americana não proíbe nem exige efeito retroativo. E, uma vez aceita a premissa de que a Corte não é obrigada a aplicar, nem proibir de aplicar, uma decisão retrospectivamente, devem então pesar os méritos e deméritos em cada caso, olhando para o histórico anterior da norma, sua finalidade e efeito, e se a operação retrospectiva irá promover ou não uma solução adequada do caso. Em resumo, ficou consignado que a aplicação retroativa geraria insegurança jurídica, face à instabilidade do sistema de precedentes.¹⁹⁹

Mais a diante foi inaugurada a modulação de efeitos para a área tributária, no caso *Harper vs. Virgínia Department of Taxation* em 1993, aqui se pleiteou a repetição dos valores cobrados pelo estado, considerando que a base para aposentadoria federal, dos servidores federais, fora majorada em relação à aposentadoria dos servidores estaduais.

Em caso anterior, *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, a Corte Americana considerou inconstitucional a prática de Michigan de tributar os benefícios de aposentadoria pagos pelo Governo Federal enquanto isentava os benefícios de aposentadoria pagos pelo Estado ou pelas suas subdivisões políticas. Então, neste caso, o estado de Michigan restituiu os aposentados

¹⁹⁹ *Linkletter vs Walter*, 381 U.S. 618 (1965). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/>. Acessado em 17/01/2023.

federais. Após esse caso, o estado da Virgínia editou norma semelhante, tributando os aposentados servidores federais e isentando os aposentados servidores estaduais e locais. Diante disso e face ao precedente *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, os servidores públicos federais e militares aposentados buscaram a restituição dos valores cobrados pela Virgínia antes da alteração da norma. Aplicando os limites estabelecidos no caso *Chevron Oil Co. v. Huson*, o tribunal estadual negou restituição aos servidores federais aposentados quanto aos eventos tributáveis ocorridos antes da decisão de *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*. Ali conclui-se que o caso Davis não deve ser aplicado retroativamente, sustentando que a decisão que declara a inconstitucionalidade de um regime tributário tem efeito apenas prospectivo.

No caso *Harper vs. Virgínia Department of Taxation* não se aplicou esse “marco” temporal do caso *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, fundamentando que a Corte Americana, ao aplicar uma regra estipulada em lei federal, realiza controle da interpretação da lei federal e, portanto, deve seu entendimento ter sim efeito retroativo total em todos os casos que ainda tiverem abertos, em qualquer fase, aplicando-se para todo e qualquer fato, independentemente de terem ocorrido antes ou depois do posicionamento adotado pela Corte.²⁰⁰ Esse posicionamento refletiu a posição da maioria dos juízes à época, pela proibição da aplicação seletiva dos entendimentos da Corte. Para Corte há a prerrogativa de “criar regras” que podem ser retroativas ou prospectivas, conforme julgar adequado, e a aplicação seletiva desses novos entendimentos, novas regras, violaria o princípio da isonomia, dando tratamento desiguais àqueles que estão em situação semelhante. Ainda, a Corte entendeu não ser permitido, em julgamento, a construção de barreiras temporais à aplicação de leis federais seja em casos criminais ou em casos cíveis, de modo que, quando a Corte não reserva, na decisão, nada sobre a aplicação da lei no tempo, deve ser entendido que a aplicação é retroativa, vez que o imperativo legal de aplicar a regra legal prevista prevalecerá sobre o entendimento adotado no precedente.

A Corte, então, no caso *Harper vs. Virgínia Department of Taxation*, não realizou a modulação de efeitos, possibilitando a todos os servidores repetir os valores indevidos cobrados, dando, portanto, tratamento isonômico aos contribuintes que estavam em situação semelhante. É de se concluir que a Corte adotou nesse precedente a teoria da nulidade, em que a norma declarada inconstitucional é expurgada do ordenamento jurídico, como se sequer essa

²⁰⁰ *Harper vs. Virgínia Department of Taxation*, 509 U.S. 86 (1993)

Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/509/86/>. Acessado em 17/01/2023.

norma tenha ingressado no ordenamento jurídico, ou seja, sequer tenha existido. Sendo todos os efeitos que sejam decorrentes dessa regra também atingidos pela nulidade, permitindo, então, que os contribuintes que tiveram seus direitos violados por essa norma pleiteiem os valores pagos indevidamente.²⁰¹

O sistema jurídico brasileiro adota a teoria da nulidade como regra, extirpando do ordenamento a norma tida por inconstitucional, pode-se afirmar que com a edição da Lei nº 9.868/99 fora inserido normativamente a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Também que a teoria da nulidade é o que mais se alinha com a supremacia e rigidez constitucional, sendo certo que o reconhecimento da inconstitucionalidade, por vezes, pode gerar uma zona de insegurança jurídica considerável, dado que os efeitos dessa declaração serão *ex tunc* por essa teoria, desencadeando um problema maior que o do próprio reconhecimento da inconstitucionalidade em si.²⁰²

Então, a declaração de inconstitucionalidade na teoria da nulidade, ao gerar efeitos *ex tunc*, pode ser gerar uma ofensa considerável aos direitos constitucionalmente garantidos. E é aqui que claramente vemos a necessidade de um instituto como o da modulação de efeitos, permitindo a utilização excepcional da tese da anulabilidade, dando efeitos *ex nunc* à inconstitucionalidade. O instituto visa a resguardar a máxima proteção da Constituição quando se está diante dos possíveis efeitos deletérios decorrente da decretação de inconstitucionalidade e os efeitos *ex tunc* que, em regra, são promovidos.

Logo, no Brasil, face à adoção da teoria da nulidade como regra geral, em caso de eventual declaração de inconstitucionalidade a norma jurídica tida como tal será nula desde o ingresso no ordenamento jurídico, ou seja, possuirá efeitos retroativos. Para essa teoria tem-se como pressuposto não só a supremacia constitucional como a natureza declaratória da decisão pela inconstitucionalidade. Contudo, diante da complexidade dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das normas, face à insegurança jurídica²⁰³ criada, o sistema jurídico brasileiro se deparou com a necessidade de relativização da teoria da nulidade, seja para o

²⁰¹ MOLINARI, Flavio Miranda. Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Página 56.

²⁰² PALU, Oswaldo Luiz. Controle de constitucionalidade: conceitos, sistema e efeitos - 2. ed. rev. ampl. atual. De acordo com as Leis nº 9.868 e 9.882/99: São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2001. Páginas 180 e 185.

²⁰³ Sobre o reconhecimento dessa instabilidade gerada, vide: SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC nº. 82.959-7/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 23.02.2006 e publicado no Diário de Justiça de 01.09.2006.

controle difuso (efeitos prospectivos como regra) seja para o controle concentrado (efeitos retroativos como regra).²⁰⁴

Desse modo, a regra geral é mantida, é nulo *ab initio* o ato declarado inconstitucional, mas é introduzido no sistema jurídico brasileira a possibilidade de flexibilizar os efeitos dimensionados pela regra geral, dando efeitos *ex nunc* quando declarada a inconstitucionalidade, trazendo a relativização, portanto, da teoria da nulidade absoluta à semelhança do direito norte-americano. Relevante percebermos nessa flexibilização a evolução do controle jurisdicional de constitucionalidade brasileiro e que este controle não se limita a verificar logicamente a incompatibilidade da norma com o texto constitucional, mas uma avaliação que permita extrair da norma constitucional sua máxima efetividade, já que é a base fundante do sistema jurídico.

Ainda sobre as teorias, e aproveitando a oportunidade diante da menção do direito norte-americano, vale lembrar que, diferentemente deste, o direito austríaco, face à adoção da teoria da anulabilidade da lei declarada inconstitucional, os efeitos aplicados são prospectivos. Então, a matriz europeia de controle foi referenciada no sistema austríaco, cujo interlocutor principal foi Hans Kelsen, no qual prevalece que a norma é anulável, sendo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade *ex nunc*, o argumento principal para essa doutrina é o princípio da segurança jurídica e o entendimento de que o legislativo também exerce a função de intérprete da constituição, e o reconhecimento da nulidade iria de encontro com essa função que o legislador está incumbido.

Nesses sistemas europeus, com matriz austríaca, cita-se o sistema de controle de constitucionalidade na Alemanha, no qual a regra geral é a nulidade *ab initio*, contudo, ainda assim há uma notável aproximação com teoria kelseniana. Explica-se. Com fundamento na base principiológica constitucional, o Tribunal Constitucional alemão, a despeito da adoção da teoria da nulidade, atua com uma considerável margem de manipulação de efeitos. Utilizando técnicas de controle de constitucionalidade como: declaração parcial da nulidade sem redução de texto,

²⁰⁴ MACIEL D'ALBUQUERQUE, Nadejda. A aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade: Análise de jurisprudência dos 10 primeiros anos de vigência da Lei 9.868/99. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife / Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2012. Páginas 39 e 40.

declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, interpretação conforme a Constituição e o apelo ao legislador.²⁰⁵

No direito norte-americano, a despeito da regra ser *ex tunc*, face à regra da nulidade, como exceção, aderiu à possibilidade de adoção dos efeitos *ex nunc*, tendo como caso paradigmático o *Linkletter vs. Walker*²⁰⁶, no qual se identificou que os efeitos da decisão de controle de constitucionalidade, de fato, se trata de assunto de política judiciária, devendo ser avaliadas as peculiaridades de cada caso. Esse sistema consagrou o controle difuso, prevalecendo que a lei inconstitucional é nula *ab initio*, nulidade absoluta e insanável, não podendo surtir nenhum efeito refletem as doutrinas de John Marshall e Alexander Hamilton, no sentido de que a atribuição de efeitos à declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc* e retroage ao momento em que a lei inconstitucional ingressa no ordenamento jurídico, a nulidade absoluta é a sanção que se impõe diante do reconhecimento da supremacia da Constituição.²⁰⁷

²⁰⁵ “Nos ordenamentos que se enquadram no sistema modelar europeu, adotando a sanção de anulabilidade para coibir o vício de inconstitucionalidade, imposta por meio de decisões constitutivas negativas (ou desconstitutivas), o ato legislativo goza de validade condicional, até que sobrevenha decisão anulatória por parte do tribunal concentrador da competência de controle, o que o habilita à produção de efeitos jurídicos”. RAMOS, Elival da Silva Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 2939 a 2942.

“Percebe-se, pois, que a prática da modulação dos efeitos temporais é característica dos sistemas de controle de padrão europeu, a qual, por se ajustar à própria natureza da sanção de invalidade imposta, pode ser objeto de regulação em nível de legislação ordinária ou, até mesmo, ter o seu balizamento confiado à discricção da Corte Constitucional. De modo diverso, nos sistemas de controle de matriz estadunidense, a atenuação das consequências drásticas da sanção de nulidade costuma ser alcançada por meio da preservação, excepcional, dos efeitos de algumas situações estabelecidas sob o amparo da legislação invalidada”. RAMOS, Elival da Silva Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 2952 a 2957.

²⁰⁶ *Linkletter vs. Walter*, 381 U.S., 618 (1965). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/>. Acessado em 17/01/2023.

Para mais detalhes, vide o tópico do presente estudo no qual tratamos dos “Conceitos de razões de segurança jurídica e excepcional interesse social do Art. 27 da Lei nº 9.868/99”.

²⁰⁷ “De modo diverso, nos sistemas de fiscalização que seguem o modelo estadunidense, comina-se sanção de nulidade ao ato normativo inconstitucional, com o que a decisão de controle, de natureza meramente declaratória, se limita a constatar a sua invalidade congênita e decorrente inaptidão absoluta para produzir efeitos. (...) A substancial diferença entre os sistemas sancionatórios associados ao controle de constitucionalidade europeu e estadunidense se projeta, necessariamente, para o plano dos efeitos temporais das decisões de fiscalização. Se a lei inconstitucional é fulminada, *ab initio* e *ope jure*, com sanção de nulidade, a decisão de controle, ao declarar tal condição, apresenta uma aparência de retroatividade radical, como se estivesse a eliminar os efeitos jurídicos do ato sancionado desde o seu nascedouro; de outra parte, se a invalidação da lei inconstitucional resulta da decisão judicial sancionatória, cabe ao próprio ordenamento que estrutura o sistema de fiscalização disciplinar-lhe a eficácia temporal, que irá, inevitavelmente, se projetar sobre a dimensão temporal do ato legislativo

Não muito diferente daquilo que se deu na Corte norte-americana, em solo brasileiro se reconheceu a considerável instabilidade desencadeada no sistema jurídico vigente a declaração de inconstitucionalidade normativa. Dentre diversos debates travados, acredita-se que, com esse pressuposto, de instabilidade sistêmica e de consequente insegurança jurídica, o Supremo, durante o julgamento do HC nº 82.959/SP optou por atribuição de efeitos *ex nunc*. Apenas para contextualização, o Pleno do STF, ao julgar esse *habeas corpus*, entendeu que o artigo 2º, § 1º, da Lei n. 8.072/90, padecia de vício de inconstitucionalidade face à vedação à progressão de regime prisional aos condenados por crimes hediondos. O Supremo, *in casu*, alterou o entendimento da Corte até então pela constitucionalidade do referido dispositivo.²⁰⁸

No julgamento do HC nº 82.959/SP o Ministro Marco Aurélio consignou em seu voto que nas razões proferidas no HC nº 69.657-1/SP havia ficado vencido, em conjunto com o Ministro Sepúlveda Pertence, quanto à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 2º da Lei nº 8.072/90, oportunidade em que consignou que clara violação ao princípio da isonomia e o da individualização da pena e, ainda, o princípio da dignidade da pessoa humana.²⁰⁹ O Tribunal terminou por dar *efeitos ex nunc* àquela declaração visando impedir a considerável leva de pedidos de revisão de sentença. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes: "considerando que, reiteradamente, o Tribunal reconheceu a constitucionalidade da vedação de progressão de

fiscalizado". RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Não paginado. Kindle - Locais do Kindle 2942 a 2952.

²⁰⁸ “Inicialmente, não se pode deixar de registrar o inusitado da decisão do Supremo Tribunal Federal, que, por 16 anos afirmou a constitucionalidade do artigo 2º, § 1º, da Lei dos Crimes Hediondos para, em fevereiro do corrente ano, declará-lo como violador de mandamento constitucional que rege a aplicação e execução da pena. O Plenário do STF havia reconhecido a constitucionalidade do regime integralmente fechado para o cumprimento de penas por crime hediondo no habeas corpus 69.657, julgado em 18.12.1992. Naquela oportunidade, foram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, sendo redator para o acórdão o Ministro Francisco Rezek. A orientação foi seguida majoritariamente pelos demais tribunais e juízes do país”. LEIRIA, Claudio da Silva, “A decisão do STF no HC 82.959-7-sp e a vedação à progressão de regime prisional para condenados por crime hediondo”. *Revista do Ministério Público*. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 26, jul./dez. 2007. Página 1.

²⁰⁹ “Esta matéria conduziu-me a afetar, na forma prevista no artigo 22 do Regimento Interno, o presente caso a este Plenário. É que tenho como relevante a arguição de conflito do § 1º do artigo 2º da Lei nº 8.072/90 com a Constituição Federal, considerado quer o princípio isonômico em sua latitude maior, quer o da individualização da pena previsto no inciso XLVI do artigo 5º da Carta, quer, até mesmo, o princípio implícito segundo o qual o legislador ordinário deve atuar tendo como escopo maior o bem comum, sendo indissociável da noção deste último a observância da dignidade da pessoa humana, que é solapada pelo afastamento, por completo, de contexto revelador da esperança, ainda que mínima, de passar-se a o cumprimento da pena em regime menos rigoroso.” Trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, página 5 do acórdão. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC nº. 82.959-7/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 23.02.2006 e publicado no Diário de Justiça de 01.09.2006.

regime nos crimes hediondos (...), reconheço que, ante a nova orientação que se desenha, a decisão somente poderia ser tomada com eficácia *ex nunc*.”²¹⁰

Interessante a menção do voto do Ministro Gilmar que, antes do advento da Lei nº 9.868/99, provavelmente o STF remanesce como a única corte de jurisdição constitucional que não se utilizada, ao menos expressamente, da limitação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade. Não apenas a Suprema Corte americana, com o caso *Linkletter vs. Walker*, mas também diversas Cortes Constitucionais e Supremas, como a Corte Constitucional Austríaca e a Portuguesa – cuja possibilidade consta na própria constituição; a Corte Constitucional Alemã - com previsão em sua Lei Orgânica; a Corte Constitucional Espanhola – não prevista diretamente na constituição, mas adotada desde 1989. Contextualização para a realidade brasileira, ainda em momento anterior à Lei 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal, proferiu decisões com limitação de efeitos, visando a proteção dos direitos e garantias constitucionais, em especial, princípio da boa-fé e princípio da segurança jurídica.

Na década de 70 o Supremo já tinha se manifestado sobre a matéria, a possibilidade de flexibilização dos efeitos inerentes à adoção do efeito *ex tunc* na teoria da nulidade, como exemplo, o RE nº 78.594/SP, julgado em 07 de junho de 1974, tratava de um caso de um servidor público que assumiu as competências atribuídas ao cargo de oficial de justiça, contudo, o fundamento legal para tanto, uma lei estadual, posteriormente foi declarada inconstitucional, relativizando as consagradas teses de que a lei inconstitucional não pode produzir efeitos e de que atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica.²¹¹

No final da década de 70, mais precisamente em 1977, no julgamento do RE nº 79.343/BA, o Ministro Leitão de Abreu defendeu que a norma inconstitucional é um fato eficaz, “ao menos antes da determinação da inconstitucionalidade, podendo ter consequências que não é lícito ignorar, de maneira que se não deve ter como nulo ab initio ato legislativo, que

²¹⁰ “Ainda, menciona que “nesses casos, fica evidente que o Tribunal não poderá fingir que sempre pensara dessa forma. Daí a necessidade de, em tais casos, fazer-se o ajuste do resultado, adotando-se técnica de decisão que, tanto quanto possível, traduza a mudança de valoração. No plano constitucional, esses casos de mudança na concepção jurídica podem produzir uma mutação normativa ou a evolução na interpretação, permitindo que venha a ser reconhecida a inconstitucionalidade de situações anteriormente consideradas legítimas.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC nº. 82.959-7/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 23.02.2006 e publicado no Diário de Justiça de 01.09.2006. Trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes, página 146 do acórdão.

²¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 78.594/SP, Rel. Min. Bilac Pinto. Tribunal Pleno. Julgado em 07.06.1974. Publicado no Diário de Justiça de 30.10.1974.

entrou no mundo jurídico munido de presunção de validade”. Com base nisso afirmou que a tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, principalmente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, nas relações entre o particular e o poder público, se verifique, de forma criteriosa, até onde a retroatividade da decisão, que declara a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, já que o agente teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo.²¹²

Vale lembrar que a discussão sobre a manipulação das decisões pelo supremo em casos de controle de constitucionalidade também foi objeto de discussão na Assembleia Nacional Constituinte, tendo como proposta a inclusão de um dispositivo prevendo que: quando o Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo, determinará se eles perderão a eficácia desde sua entrada em vigor ou a partir da publicação da decisão declaratória, e comunicará o teor ao Senado Federal. Apesar dessa sugestão, entendeu-se que apenas a necessidade de comunicação ao Senado seria suficiente ao momento, atendendo apenas à suspensão de eficácia da norma declarada inconstitucional.²¹³

Ainda houve outra tentativa, apresentação de emenda, para que alteração do texto originário, prevendo que o Supremo determinará a perda da eficácia desde sua entrada em vigor do ato declarado inconstitucional ou a partir da publicação da decisão declaratória sob argumento de que apenas a suspensão pelo Senado Federal não seria suficiente para manter a estabilidade do sistema jurídico brasileiro, vez que o Senado poderia vir a não cumprir a determinação constitucional. Entretanto, a proposta restou rejeitada, não concedendo a Constituição Federal de 1988 ao Supremo, expressamente, a faculdade de manipular suas decisões em controle de constitucionalidade.

Após a CRFB/88, tivemos a revisão constitucional que estava disposta no artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, momento em que o debate sobre a modulação de efeitos temporal das decisões do Supremo retornou à pauta congressista, inclusive, houve uma previsão, em substitutivo apresentado, que previa essa competência para Corte, incluindo no artigo 103 da Constituição que, por maioria de dois terços, dos votos dos seus membros, que estes deixarão de produzir efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão. Aqui também, a

²¹² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 79.343/BA, Rel. Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Publicado no Diário de Justiça de 02.09.1977.

²¹³ MOLINARI, Flavio Miranda. Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Página 56.

despeito de mencionar a larga experiência internacional e as boas repercussões caso inserida no ordenamento jurídico brasileiro, os congressistas optaram por não incluir o trecho no artigo 103 da CRFB/88. O congressista que sugeriu a inclusão, deputado Nelson Jobim, já em 1997, como Ministro da Justiça, entendeu por bem encaminhar o Projeto de Lei 2960, cuja iniciativa era do Presidente da República, trazendo a discussão da modulação de efeitos para o plano infraconstitucional.²¹⁴

Pensando ainda antes do advento da Lei nº 9.898/99, cabe mencionar que o Supremo também modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade: ADI nº 513/DF, de relatoria do Ministro Célio Borja, julgado em 14 de junho de 1991, e do HC nº. 70.514/RS, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, julgado em 23.03.94; o RE 78.209/SP, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, publicado 09.10.1974; no RE 78.533, Relator Ministro Firmino Paz, publicado 26.02.1982; no RE 195.789/MG, Relator Ministro Carlos Madeira, publicado 09.05.1986; no HC 70.514/RS, Relator Ministro Sydney Sanches, publicado 27.06.1997; no RE 122.202, Relator Ministro Francisco Rezek, publicado 08.04.1994, entre outros casos.

Por fim, interessante mencionar que, a despeito do controle concentrado no Brasil ter uma proximidade com as Cortes Constitucionais Europeias, a modulação de efeitos de decisão é sim compatível com o controle difuso, o Supremo trata de tal possibilidade no julgamento do HC nº 82.959/SP²¹⁵. Inclusive, os casos mencionados mais acima, *Linkletter e Buckley* da Corte

²¹⁴ MOLINARI, Flavio Miranda. Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021. Página 56 a 58.

²¹⁵ “No que interessa para a discussão da questão em apreço, ressalte-se que o modelo difuso não se mostra incompatível com a doutrina da limitação dos efeitos. (...) Sem dúvida, afigura-se relevante no sistema misto brasileiro o significado da decisão limitadora tomada pelo Supremo Tribunal Federal no controle abstrato de normas sobre os julgados proferidos pelos demais juízes e tribunais no sistema difuso. (...) O tema relativo à compatibilização de decisões nos modelos concreto e abstrato não é exatamente novo e foi suscitado, inicialmente, na Áustria, tendo em vista os reflexos da decisão da Corte Constitucional sobre os casos concretos que deram origem ao incidente de inconstitucionalidade (1920-1929). Optou-se ali por atribuir efeito *ex tunc* excepcional à repercussão da decisão de inconstitucionalidade sobre o caso concreto (Constituição austríaca, art. 140, n. 7, 2ª parte). (...) No direito americano, a matéria poderia assumir feição delicada tendo em vista o caráter incidental ou difuso do sistema, isto é, modelo marcadamente voltado para a defesa de posições subjetivas. Todavia, ao contrário do que se poderia imaginar, não é rara a pronúncia de inconstitucionalidade sem atribuição de eficácia retroativa, especialmente nas decisões judiciais que introduzem alteração de jurisprudência (*prospective overruling*). Em alguns casos, a nova regra afirmada para decisão aplica-se aos processos pendentes (*limited prospectivity*) ; em outros, a eficácia *ex tunc* exclui-se de forma absoluta (*pure prospectivity*) . Embora tenham surgido no contexto das alterações jurisprudenciais de precedentes, as *prospectivity* têm integral aplicação às hipóteses de mudança de orientação que leve à declaração de inconstitucionalidade de uma lei antes considerada constitucional. (...) A prática da *prospectivity*, em qualquer de suas versões, no sistema de controle americano, demonstra, pelo menos, que o controle incidental não é incompatível com a ideia da limitação de efeitos na decisão de inconstitucionalidade.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC nº. 82.959-7/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno.

Americana, comprovam a plena compatibilidade entre modulação e o controle difuso, sendo reconhecido no caso *Buckley*, ainda, que é possível delimitar o momento em que se dará a produção de efeitos. Assim, no direito brasileiro, até por não haver qualquer impedimento legal ou constitucional, tem-se como cabível a modulação de efeitos também no controle difuso, desde que atenda aos requisitos previstos legalmente para aplicar a técnica, qual seja, promovendo a segurança jurídica e resguardando o excepcional interesse social.

Feito esse breve histórico, a partir dos limites normativos constitucionais e infraconstitucionais, relevante aprofundarmos especificamente nos limites normativos infraconstitucionais para modulação de efeitos, com isso, teremos o plexo normativo basilar para guiar o aplicador do direito no momento decisório por modular ou não os efeitos da decisão.

4.2. Diálogo entre as fontes normativas sobre modulação

4.2.1 Visão do Constructivismo Lógico-Semântico das fontes do direito

A construção sobre fontes do direito permeia os mesmos limites sistêmicos que utilizamos como base norteadora no presente estudo, ou seja, está também dentro dos limites do sistema jurídico. Assim, ao pensar em fontes do direito devemos compreender os focos criadores de regras jurídicas, aqueles que detém a competência para produzir normas jurídica. Sendo, portanto, o foco a atividade desenvolvida pela entidade no processo de criação normativo, “o significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, sem a necessidade de um veículo introdutor de normas”.²¹⁶

Isso é relevante para afirmar que o estudo das fontes do direito está vinculado ao exame de enunciações que fazem nascer as normas jurídicas introdutoras. Com essa visão fontes do

Julgado em 23.02.2006 e publicado no Diário de Justiça de 01.09.2006. Trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes, página 114 do acórdão.

²¹⁶ Em complementação afirma o professor Paulo que “isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras” ou, em outras palavras, afirmar que “as normas vêm sempre aos pares”. Em todos esses casos, há um procedimento a ser seguido, previsto nas normas de competência. Quando se diz que norma válida é aquela produzida por órgão competente, perante o sistema, e consoante o procedimento nele, sistema, estabelecido, não nos detemos na reflexão mediante a qual todo procedimento de elaboração normativa se manifesta como forma de realizar o próprio direito. Não é difícil perceber que o sistema de normas, introdutoras e introduzidas, integra o que conhecemos por “direito positivo”, ao passo que o conjunto de eventos aos quais a ordem jurídica atribui teor de juridicidade, se tomados na qualidade de enunciação e não de enunciados, estarão formando o território das fontes do direito posto.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método* - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 428.

direito não há como ignorar a importância das exposições de motivos, já que compõem o processo de enunciação, norteiam e auxiliam a atividade interpretativa.²¹⁷ “Isso nos permitirá operar com as fontes como algo diferente do direito posto, evitando, desse modo, a circularidade ínsita à noção cediça de fontes como sendo o próprio direito por ele mesmo criado”.

Perceba que essa visão de fontes do direito dá juridicidade ao tema, saindo do clássico estudo de fontes do direito no qual o foco permanece no mundo dos fatos, como é o caso da avaliação do “costume, de natureza eminentemente factual, e que só gera efeitos jurídicos quando integrante de hipóteses normativas, percebemos que é corriqueira a concepção tautológica de que a lei seria a própria fonte do sistema normativo”. Da mesma forma, a doutrina não é efetivamente fonte do direito positivo, já que seu discurso não altera a realidade prescritiva do direito.²¹⁸

Notamos, então, que, nesse pensamento clássico, acabamos refém de um processo circular, postulando normas que criam normas sem analisar a origem da primeira norma que criou a segunda, ou seja, fica sem explicação essa primeira fase.²¹⁹ A importância para o sistema jurídico é das fontes formais, que são fórmulas que o sistema jurídico estipula para nele ingressem regras, são atos de enunciação, fontes normativas, modificativas da realidade jurídica. Falar em fontes materiais permite a compreensão do direito, mas elas não o modificam efetivamente, retomando à doutrina, por exemplo, ela “coloca-se como uma sobrelinguagem que fala da linguagem deôntica da ordenação jurídica vigente”. E ainda, nem podemos conceber

²¹⁷ Sobre isso, Tárek Moysés Moussallem, em seu *Fontes do direito tributário*, lembra que: “a partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário* - 2ª Edição: Noeses, 2006. Página 141.

²¹⁸ “E da sorte desse raciocínio participa a impugnação da dicotomia fontes formais/ fontes materiais. As primeiras são estudadas como fórmulas que a ordem jurídica estipula para introduzir regras no sistema, enquanto as últimas se ocupam dos fatos da realidade social que, descritos hipoteticamente nos supostos normativos, têm o condão de produzir novas proposições prescritivas para integrar o direito posto.” CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método* - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 429.

²¹⁹ “A inocente redução do estudo das “fontes do direito” à lei, ao costume, à doutrina e à jurisprudência tolhe a visão maior do fenômeno da produção normativo e da aplicação do direito, a ponto de tornar supérflua a própria gênese normativa, mascarando-se por “fundamentos óbvios” os critérios para que um fato extrajurídico ingresse, por meio do antecedente de uma norma concreta sintaticamente válida, no ordenamento jurídico.” MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes no Direito Tributário*. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006. Página 106.

a doutrina como fonte da Ciência do Direito, já que ela própria pretende ser científica. Quem faz doutrina quer construir um discurso científico, reescrevendo as estruturas prescritivas do sistema normativo.²²⁰

Para avaliarmos o diálogo entre a Lei nº 9.898/99, a LINDB e o CPC devemos retomar a classificação do Constructivismo, que pensa as fontes do direito dentro dos limites sistêmicos, dentro do próprio ordenamento. Isso é fundamental quando compreendemos que há homogeneidade da produção normativa, ou seja, ingressando no sistema de ser com ele compatível e dialogar, portanto, com as demais normas nele constata. Tendo que o processo de produção das normas se dá com base em um núcleo normativo originário, no qual há órgãos responsáveis e procedimento a ser seguido, qualquer norma irá derivar desse núcleo direta ou indiretamente. Aqui não há que não reconhecer que o conceito de fontes do direito deriva do próprio conceito de direito adotado, e se temos o direito como um conjunto de normas jurídicas válidas em um dado tempo e espaço, ao analisarmos as fontes do direito investiga-se do mesmo modo que investigamos o sistema jurídico, “como sistema auto-referente que é, movimenta-se por entre suas estruturas, para a produção de suas unidades”.²²¹

Adota-se essa linha não apenas para mostrar a clara interligação entre os dispositivos que tratam de modulação e sua necessidade de harmonização, mas, também, para que se note a fraqueza de utilizar fontes não normativas como base para modulação, sob subterfúgio de estar no campo das fontes do direito, com costume ou doutrina, por exemplo, esses devem ser utilizados apenas para enriquecer o debate, não para fundamentá-lo. Já que temos como fontes do direito “aqueles fatos ou atos dos quais o ordenamento jurídico faz depender a produção de normas jurídicas”.²²²

Visto os detalhes do construtivismo sobre as fontes, é possível seguir com a análise do diálogo entre as fontes de modulação de efeitos. Vejamos.

²²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 430.

²²¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no Direito Tributário. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006. Página 105.

²²² BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª edição. Brasília: Universidade de Brasília, 1977a. Página 45.

4.2.2 Modulação de efeitos e a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB

Em 2018, fora promulgada a Lei 13.655, de 25 de abril, a qual acrescentou à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB os artigos 20 a 30. Os recentes dispositivos cuidam, como indicado na ementa, de disposições sobre a segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. A realidade subjacente à introdução da referida alteração se deu ao perceber que, mesmo com as alterações impostas pela Lei nº 12.376/10 ampliando o campo de incidência, a LINDB não se mostrou suficiente para lidar e solucionar a problemática enfrentada atualmente. Pode-se notar esse movimento como um reflexo da abertura democrática com o advento da CRFB, que permitiu a vetorização com a incidência de diversos controles.²²³

Nesse marco filosófico há uma busca pela observância ao disposto constitucionalmente, filtro constitucional para a criação e para a interpretação do direito. Ou seja, o novo paradigma sob o qual emergem as alterações da lei de introdução, vislumbrando uma série de modificações relevantes, de diversas categorias, é pautado na leitura do ordenamento jurídico face à base axiológica constitucional. Introduzindo no sistema normas que atendem à carga valorativa do princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, a partir das estruturas normativas introduzidas pretende a Lei nº 13.655/18 canalizar a análise dessas relações sob a égide da segurança jurídica. Permitindo identificar liames que precisam ser bem definidos para que a cambialidade de controle, com essa nova vetorização, não gere insegurança jurídica. Para isso, os artigos que foram acrescentados à Lei de Introdução ao Direito Brasileiro vieram apresentar reforço à segurança jurídica. Sendo, portanto, sob essa faceta que deve ser equalizada na incidência da Lei nº 13.655/18.

Essa problemática contemporânea, enfrentada contemporaneamente às alterações de 2018, se pauta em três aspectos fundamentais, o primeiro é a pulverização da legalidade, que vai além dos ditames clássicos da lei em sentido estrito, isso face à pluralidade de fontes normativas, como: leis, decretos, resoluções, portarias, entre outros, exatamente por isso que é

²²³ Importante ressaltar, que não há alteração desse fato pela previsão do disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB, o que há é a vetorização da figura do controlador para o administrador público.

utilizado o termo “bloco de legalidade”²²⁴, ou juridicidade. Sobre o bloco de legalidade, os poderes estatais não agem apenas de acordo com a lei; subordina-se ao que se pode chamar de bloco de legalidade. “Não basta a existência de autorização legal: necessário atentar à moralidade administrativa, à boa-fé, à igualdade, à boa administração, à razoabilidade, à proporcionalidade – enfim, aos princípios que adensam o conteúdo das imposições legais”.²²⁵

Ainda nessa temática, importante mencionar que o conceito de legalidade em si não faz referência a um tipo de norma específica, pensando estruturalmente - no próprio ordenamento jurídico em si. Em verdade, produção normativa infralegal não se resume à atuação em observância ao artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 – CRFB. Há diversos normativos constantes nos subsistemas jurídicos²²⁶ e que podem se comportar preenchendo molduras definidas por leis-quadro²²⁷; normas resultado da deslegalização ou normas de concretização editadas no âmbito de núcleos de competência normativa reservada, à exemplo da Receita Federal – RFB.

De fato, aquilo que havia no século passado sido definido por Maurice Hauriou como bloco de legalidade se concretizou. Portanto, há que se notar que o paradigma da legalidade simples, atendendo tão somente aos limites das atividades privadas, não se mostrou suficiente, para isso, as alterações trazidas pela Lei nº 13.655/18 englobam também a legalidade qualificada. Sendo assim, o espectro de controle de conformidade normativa deve ter sua incidência para todo o conjunto normativo (tendo como diretriz orientadora a Constituição).

Para abranger essa nova realidade e como um segundo aspecto fundamental da problemática contemporânea, a lei passa a avançar e trazer bases, mais gerais e mais objetivas, dentro da ordem jurídica, ou melhor, a estrutura normativa mais complexa, que além da

²²⁴ HAURIUO, Maurice. *Précis de droit administratif et de droit public general: a l'usage des étudiants en licence et en doctorat ès-sciences politiques*. 5. Ed. Paris: Librairie de la société du recueil general des lois et des arrêts, 1903.

²²⁵ SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo ordenador*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 32.

²²⁶ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *As agências reguladoras independentes e a separação de poderes: uma contribuição da Teoria dos Ordenamentos setoriais*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE). Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 10, maio/jul. 2007. Disponível em: <https://direitoepoliticaeconomica.files.wordpress.com/2012/03/redae-10-maio-2007-alexandre-aragc3a3o.pdf>

²²⁷ GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011. p.247

terminologia técnica se utiliza de conceitos jurídicos indeterminados, com incidência marcante de conotação axiológica.²²⁸

Portanto, é de notar que o panorama atual é lidar com esse quadro de complexificação dos interesses que estão envolvidos e a respectiva necessidade de regulá-los. Nessa linha, já como um terceiro aspecto para a problemática, é a multiplicação de órgão legitimados para a aplicação do direito, isso não era uma realidade ao tempo do Decreto-Lei nº 4.657/42, essa aplicação era determinada de forma vinculante tão somente pelo Judiciário.²²⁹

Desse modo, é de se concluir que, de fato, houve uma abertura democrática com o advento da CRFB, inclusive, não só com reflexo na LINDB, mas também no Sistema Tributário Nacional que, além da delimitação exaustiva na Constituição, teve clara abertura sistêmica, como reflexo dos direitos e garantias constitucionais.²³⁰ É uma realidade não apenas do sistema

²²⁸ Tema bem trazido por José Eduardo Faria, vejamos: “No entanto, uma vez que o Estado não pode deixar esses fatos, situações e conflitos sem algum tipo de controle, sob pena de pôr em risco a estabilidade do regime de acumulação e a base institucional necessária tanto ao funcionamento da economia quanto à manutenção da coesão social, ele se vê cada vez mais obrigado a recorrer a conceitos jurídicos indeterminados, a abusar dos dispositivos legais de caráter pragmático e multiplicar o número de normas com textura e tipologia abertas, o que alarga a discricionariedade deixada aos intérpretes e descaracteriza os tradicionais papéis exercidos pelos princípios do direito, tanto para a resolução de “casos difíceis” quanto para o fechamento lógico do sistema”. FARIA, José Eduardo. Direito e conjectura. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 48.

²²⁹ A aplicabilidade com força vinculante, interpretação e aplicação com cunho mandatório, é exercida atualmente por: agências reguladoras, tribunais administrativos, Conselhos Administrativo (Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF; Comissão de Valores Mobiliários – CVM; Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional – CRSFN, entre outros), Tribunais Arbitrais, Tribunais de Contas e muitos outros.

²³⁰ Sobre o tema, o Professor Humberto Ávila afirma que: “a estrutura rígida do Sistema Tributário Nacional, que fixa pormenorizadamente regras de competência, termina por contribuir para a confusão entre sistema externo (conjunto de dispositivos que regulam a matéria tributária) e sistema interno (conjunto de normas que dizem respeito, direto ou indireto, à relação obrigacional tributária). O agrupamento externo das normas tributárias na Constituição Brasileira conduz à presunção de que o sistema tributário ou está somente regulado no capítulo do “Sistema Tributário Nacional” ou não possui uma profunda relação horizontal com a Constituição toda. O sistema tributário, porém, não abrange apenas o sistema externo (das äußere System), que diz respeito à ordenação formal. O sistema tributário, em vez disso, engloba o sistema interno (das innere System), no sentido de uma conexão interna e contenedora entre as normas jurídicas que direta ou indiretamente regulem — não apenas e diretamente a matéria, mas — a relação obrigacional tributária. A influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário, ou a expressa abertura do Sistema Tributário por meio do art. 150 (“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa e qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: quantitativamente porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional; qualitativamente porque as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais

constitucional tributário brasileiro, mas também do sistema tributário alemão, que é aberto por remeter não apenas às normas que tratam de questões fiscais especificamente, mas por se referir a outras normas não expressamente determinadas por essa natureza fiscal, correspondendo, portanto, à uma parte, um subsistema, efetiva da Constituição. Inclusive, “é aberto também porque suas prescrições contêm, sobretudo, princípios jurídicos e conceitos jurídicos indeterminados, que devem ser concretizados mais intensamente pela jurisprudência”.²³¹ O que podemos extrair dessa abertura sistêmica é que esse subsistema constitucional tributário deve ser avaliado como um sistema integrado ao todo constitucional e que permita concretizar os direitos e garantias fundamentais.

Também por essa característica e no contexto específico do direito tributário, diante da necessidade de observância da segurança jurídica e da concretização dos direitos e garantias fundamentais, que paira a discussão sobre modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade, tanto no controle abstrato quanto no controle difuso, conectando-se, como consequência pragmática, ao processo de judicialização da política.²³² Essa judicialização da política está intrinsecamente ligada ao consequencialismo ou consequencialismo decisório²³³, que avalia os efeitos, as consequências práticas da decisão tomada, de modo que, tal avaliação e as modificações de jurisprudência devem observar o princípio da segurança jurídica e conexos. Nessa medida, evidentemente, a averiguação dos efeitos ou das consequências trazidas por modificações de jurisprudência também deve ser realizada conforme o princípio da segurança jurídica. De modo que, o consequencialismo encontra-se interligado com a modulação de efeitos em decisões de controle concentrado ou difuso,

decorrentes dos princípios e direitos fundamentais.” ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário - 5ª Edição: Saraiva, 2012. E-book. Kindle - página 76 e 77.

²³¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário - 5ª Edição: Saraiva, 2012. E-book. Kindle - página 446.

²³² TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética-IBDT, n. 24, 2010

²³³ (...) argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial – boas ou más – no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias”, cujos fundamentos estariam previstos no próprio sistema jurídico, já que (...) está ligado ao Estado Ponderador e se baseia nos valores e princípios. TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coords.). Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos – UERJ, 2016. Página 129 e ss.

refletindo na previsão em diferentes dispositivos legais e constitucionais, alguns ainda pendentes de mais averiguação do Direito Público.²³⁴

Constatar tal interligação é importante para tratar dos artigos da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro vieram apresentar reforço à segurança jurídica²³⁵ prevendo expressamente no ordenamento jurídico brasileiro o consequencialismo jurídico, inserido na mais recente alteração da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro pela Lei 13.655/18, os artigos 20 e 21. A ideia dos dispositivos é dar previsibilidade ao direito, uma das faces da segurança jurídica, que está, como consequência, ligado ao mecanismo de eficácia jurídica dos fatos jurídicos já ocorridos.²³⁶

Aprofundando mais nos dispositivos da referida lei que nos interessam aqui, iniciando pelo artigo 20, sua previsão delimita que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão” e o parágrafo único complementa que “a motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”. Há diversos pontos que podemos depreender no referido dispositivo, de todo modo, é de se notar que o artigo 20 trata de diretrizes para as interpretações conferidas pelo judiciário quando se utiliza de valores jurídicos em abstrato para a tomada de decisão, consignando que deve ser levada em consideração as consequências práticas da decisão, dando deferência à aos atos jurídicos perfeitos quando, no parágrafo único, complementar que será demonstrada a

²³⁴ É, em nosso sentir, absolutamente inevitável e, de rigor, até mesmo desejável que a visão pragmática do direito oriente o órgão jurisdicional quanto a dever (ou não) haver modulação no tempo dos efeitos da decisão de procedência do controle concentrado. Entretanto, insistimos, devem ser levados em conta, secundariamente, sempre gravitando em torno de argumentos jurídicos. Assim, e por isso, não deve ser considerado bastante para orientar decisão quanto à modulação dos efeitos de decisão em controle concentrado, que leva o contribuinte a uma situação mais favorável, o argumento de que o dinheiro que deixaria de ser arrecadado, ou que deveria ser devolvido, faria falta aos cofres públicos. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 28 e 29.

²³⁵ Importante lembrar que, avaliando a segurança jurídica no sistema jurídico alemão, Klaus Tipke e Joachim Lang afirmam que, para o direito tributário, “a segurança jurídica é intensamente prejudicada especialmente quando leis são revogadas ou modificadas agravando para o futuro; o sujeito passivo planeja com base em uma determinada situação jurídica. Essa situação jurídica é afastada ou tão essencialmente alterada que o motivo e a finalidade do planejamento tornam-se caducos”. TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. Direito Tributário. Trad. da 18. ed. alemã. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1. Página 245 e 246.

²³⁶ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5ª ed., rev, atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019. Página 613 e ss.

necessidade adequação, invalidade do ato ou possível alternativa. Arriscamos dizer que concretiza, em certa medida, o princípio da segurança jurídica ao estabelecer um parâmetro que deve ser adotado pelo judiciário se utiliza de valores abstratos para embasar sua decisão. Parâmetro esse que é considerar os efeitos práticos da decisão adotada.

Em verdade, tal artigo, reconhece que a atividade de interpretação do julgador possui fundamento nos princípios gerais do direito e que, a despeito de seus valores abstratos intrínsecos, também podem ser utilizados de base o momento do julgamento, desde que sejam avaliadas as consequências práticas da decisão. O interessante da previsão desse artigo é o reconhecimento formal da necessidade de utilização de valores abstratos, reconhecendo que a interpretação pode sofrer variações no decorrer do tempo, em face da constante evolução da sociedade e necessidade de sistematização dos princípios. Ainda que o julgador busque soluções que atendam à segurança jurídica, de forma coerente e com isonomia, por exemplo, não permanecerá estanco e isso não poderá limitar o e fossilizar os próprios entendimentos antes adotados, contudo, em contrapartida se exige que, ao se utilizar desses valores, reconheçam de forma concatenada as consequências práticas.

Ainda, nos cabe aqui tratar do artigo 21 da decisão que “decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas”. Ainda, complementa no parágrafo único que a decisão referida no *caput* deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a “regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos”.

Esse artigo objetiva dar racionalidade àqueles processos que desencadeiam em invalidação, prevendo que as consequências após a invalidação sejam levadas em consideração. Diferentemente daquilo que vimos no artigo precedente, o artigo 21 não se restringe às decisões que adotam como fundamento valores abstratos, tendo abrangência ampla, aplicando-se a qualquer tipo de decisão. Outra diferença que podemos fazer entre o artigo 20 e o artigo 21 é que o primeiro, a despeito da limitação quanto ao valor abstrato para a fundamentação, é aplicável a qualquer decisão que tenha qualquer efeito, já o segundo trata especificamente de decisões que desencadeiam a invalidade do ato, contrato, processo ou norma.

É de se notar que, para a modulação de efeitos, há necessidade de observância de ambos os artigos mencionados. Por isso, essas previsões também se deram com base em alguns pontos

identificados pela doutrina, como o risco da margem de liberdade para o julgador e a certeza de que a existência de mais controle decisório permite uma atuação mais pautada na legalidade.²³⁷ Diante desse panorama doutrinário vieram as hipóteses do artigo 21, que delimita novos pontos ao direito brasileiro. Explica-se.

Vejamos primeiramente a invalidação de um ato administrativo, face ao desacordo com o sistema jurídico, o reconhecimento dessa invalidade pode ser dar pela própria Administração Pública²³⁸, de ofício ou mediante provocação, ou pelo Poder Judiciário. Aqui se trata do dever de autotutela²³⁹, caso se opte pela invalidação, é sabido que o efeito é *ex tunc*, retroativo, já que, em princípio, o desacordo com a ordem jurídica não poderia gerar efeitos válidos. Contudo, assim como se dá no controle de constitucionalidade, há grande complexidade em definir de pronto que o efeito será retroativo, administrativamente podemos lembrar da complexidade de decretação de nulidade de contratos administrativos.²⁴⁰ Então, há que se lembrar dos limites ao exercício da autotutela, face à competência do judiciário e do executivo.

Diante desse plexo, o artigo 21 traz o ônus de que sejam avaliados os efeitos prospectivos da decisão, suas consequências, partindo exatamente da premissa da

²³⁷ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. *E-book*. Kindle Página 43 a 51.

²³⁸ “Aferir as consequências dos atos produzidos pela Poder Público não é uma prescrição novidadeira. Já se trata de prática, relativamente, incorporada – ainda que sem tanta efetividade – na regulação brasileira, por intermédio do instituto da Análise de Impacto Regulatório. Tal instituto, como já se teve a oportunidade de asseverar, se configura como um procedimento administrativo participativo – que será aberto às contribuições do setor regulado –, e que, por meio de análises consequencialistas de dados empíricos, visa a conferir racionalidade aos “motivos” dos atos administrativos produzidos pelo regulador. Ora, se já se vem sendo exigindo que a Administração reguladora lance mão de uma análise consequencialistas antes da produção seus atos, não há por que eximir o decisor de tal ônus”. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. *E-book*. Kindle Página 45 e 46.

²³⁹ Vide súmula no 473 do STF: “a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²⁴⁰ “O tradicional regime brasileiro de rescisões e nulidades de atos e contratos, inclusive os de longo prazo, é eminentemente retrospectivo. Volta-se ao passado, sem atentar ao futuro. Isso instalou o exercício irresponsável de competências. Se os agentes que firmam os contratos respondem por seus atos, o mesmo não se pode dizer daqueles que os extinguem”. MOREIRA, Egon Bockmann. Direito Administrativo da escassez, contratações públicas e segurança jurídica: o que temos a aprender com a crise permanente. Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 16, nº 61, página 55-76, jan./mar. 2018. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. *E-book*. Kindle Página 44.

complexidade da declaração de efeitos *ex tunc* da invalidade do ato. Qualificando a motivação da decisão que invalida ato, conferindo um caráter legal no racional consequencialista, podemos identificar três características principais que decorrem do artigo 21: 1) o antifundacionalismo, “de acordo com o qual se rejeita a existência de entidades metafísicas ou conceitos abstratos, estáticos e definitivos no direito, imunes às transformações sociais; ainda é possível identificar 2) o contextualismo, “conceito que orienta a interpretação jurídica por questões práticas”; e, por fim, 3) o consequencialismo, “característica de acordo com a qual as decisões devem ser tomadas a partir de suas consequências práticas (olhar para o futuro, e não para o passado)”.²⁴¹

O dispositivo pretende conferir um viés pragmático à interpretação jurídica, não sendo diretamente uma prevalência da economia sobre o direito, mas de um inevitável reconhecimento de que o elemento econômico é também relevante para a interpretação jurídica, mas como aspecto adicional à hermenêutica jurídica que deve ser seguida no ato decisório. O que se cogita aqui é dar uma racionalidade consequencial para a invalidação dos atos, que não traga uma situação mais gravosa para o poder público ou para o cidadão, que a prolação da invalidade avalie economicamente essa situação.²⁴²

O Supremo, em algumas oportunidades, utilizou “aspectos consequencialista” em suas decisões, podemos aqui mencionar o RE 407.688/SP, no qual a controvérsia era saber se a penhorabilidade do bem de família do fiador de contrato de locação (prevista no art. 3o, VII, Lei no 8.009/1990) persistia, ou não, com o advento da Emenda Constitucional nº 26/2000, que ampliou a disposição do artigo 6º da CRFB/88, incluindo o direito à moradia entre os direitos sociais. Ali se decidiu que impossibilitar a penhora do bem de família do fiador desestabilizaria o mercado e o próprio sistema de garantias para as locações residenciais, podendo ser um prejuízo ao direito constitucional à moradia de forma ampla. Em um longo debate sobre o direito subjetivo à moradia do locador e o direito individual de moradia do fiador, ambos abrangidos pelo direito à moradia constitucional, o Supremo avaliou a eventual inexistência de garantias suficientes, a possibilidade de o mercado exercer outras fórmulas substitutivas para resolver futuros contratos de locação, entre outros debates. Inclusive, o Ministro Nelson Jobim,

²⁴¹ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. *E-book*. Edição Kindle. Página 44.

²⁴² Não há que se confundir com a concepção que tem origem no *common law* com denominada análise econômica do direito - *law and economics*. Entendemos que o artigo 21 reconhece que o elemento econômico também relevante para a interpretação jurídica, mas como aspecto adicional à hermenêutica jurídica que deve ser seguida no ato decisório, complementação e ilustração da argumentação jurídico-decisória.

à época presidente da Corte, afirmou que “o Tribunal não pode ficar insensível ao fato de que seus eventuais trabalhos teóricos ou acadêmicos possam criar circunstâncias que inviabilizem, inclusive, o próprio desenvolvimento do setor e abertura de moradias a todos”.²⁴³

Esse norte trazido pelo artigo 20 e pelo artigo 21, permite sua plena aplicabilidade na modulação de efeitos da decisão, até porque não só são compatíveis com sistema jurídico vigente, como, todo o ordenamento constitucional brasileiro. “Exigir motivação robusta e compromisso com os efeitos é, no Estado Democrático de Direito, nada menos do que o mínimo essencial contudo”.²⁴⁴ Ainda, o elemento econômico é relevante para a interpretação jurídica como aspecto adicional à hermenêutica jurídica a ser seguida no ato decisório, uma complementação e ilustração da argumentação jurídico-decisória. Até porque, à aplicação do artigo 20 e do 21 da LINDB na modulação de efeitos se aplicam também as balizas sistêmicas que desenvolvemos na primeira parte desse trabalho também se aplicam aqui.

Ainda na LINDB, importante para modulação também tratar dos artigos 23²⁴⁵ e 24²⁴⁶. Sobre o primeiro, em resumo, o artigo nos traz que quando for decidido sobre determinado tema

²⁴³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 407688, Relator Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2006 e publicado em 06/10/2006. Página 46 do acórdão.

²⁴⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. *E-book*. Edição Kindle. Página 51.

²⁴⁵ “O art. 23 estabelece que a decisão, a respeito do tema x, que adota orientação diferente daquela que vinha sendo adotada pelas decisões anteriores do mesmo órgão, deve conter, em si mesma, regime de transição quanto à incidência dos efeitos que dela decorrem, quando isso for indispensável para concretização do princípio da confiança e da segurança jurídica. O art. 23, cujo conteúdo foi resumido anteriormente, usa expressões ambíguas e não usuais, ao menos na linguagem dos processualistas. Faz, também, uma distinção que seria dispensável: diz que a regra se aplica quando a nova interpretação recair sobre norma de “conteúdo indeterminado”. Provavelmente, o que o legislador quis dizer é que as normas que ensejam alterações interpretativas, cujos efeitos devem ser modulados, seriam apenas aquelas que contêm conceitos vagos”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 19.

²⁴⁶ “O art. 24, por sua vez, tem o alcance que, a nosso ver, deve ser, efetivamente, atribuído ao instituto da modulação. Diz que quando o Judiciário revê certo ato, contrato, ajuste etc., que tenha se completado à luz de “orientações gerais da época”, para se verificar da sua validade, devem-se levar em conta, como parâmetro, exatamente as orientações vigentes à época da ocorrência do ato, contrato etc., e não aquelas decorrentes de mudança de posicionamento posterior. No parágrafo único desse mesmo dispositivo consta que essas “orientações gerais” compreendem a “jurisprudência judicial”. Parece-nos, portanto, que esse dispositivo significa que aquele que agiu reiteradamente com base em orientação pacificada dos tribunais, a respeito do sentido de certa norma jurídica, quando tem seus atos avaliados pelo Judiciário, quanto, por exemplo, à sua validade, faz jus à apreciação de seu caso à luz dos parâmetros existentes à época em que a conduta se realizou, ainda que a orientação deste mesmo tribunal tenha sido alterada”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 20.

diferentemente da linha que vinha sendo adotada anteriormente pelos julgadores, essa decisão deve trazer já a previsão do regime de transição para os efeitos que ela pode desencadear, para que seja garantida a proteção da confiança e da segurança jurídica.

É de se notar que o artigo 23 não possui uma linguagem clara e usual normalmente utilizada em normas processuais, trazendo uma previsão desnecessária e um tanto confusa, vejamos: “a decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito (...)”. A referência à “conteúdo indeterminado” é dispensável. Ora, a jurisprudência é oscilante justamente em razão da vagueza e da indeterminação de alguns signos constantes nas normas jurídicas, dada essa amplitude de indeterminação, entendemos que “a nova regra, óbvia e evidentemente, não se aplica “apenas” aos casos em que as normas, cuja interpretação foi alterada, contenham conceitos vagos. O legislador, portanto, expressou uma preocupação correta de modo inadequado, o que deve ser corrigido” no próprio momento da interpretação.²⁴⁷

Já o artigo 24 prevê a necessidade de que seja “levada em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas”. Com a redação do dispositivo, não há como desconsiderar a sua importância para fins de modulação de efeitos. A necessidade de contemplar as orientações gerais da época é justamente uma das vertentes da segurança jurídica de da proteção da confiança, para que seja garantida estabilidade nas relações jurídicas que se concretizaram de acordo com a orientação do sistema no momento que foram realizadas. O que o dispositivo pretende tutelar é a postura coerente do cidadão face àquilo que o sistema determinava no momento da concretização do ato, “por exemplo, à sua validade, faz jus à apreciação de seu caso à luz dos parâmetros existentes à época em que a conduta se realizou, ainda que a orientação deste mesmo tribunal tenha sido alterada”.²⁴⁸

Assim como os artigos 20 e 21, entendemos que os artigos 23 e 24 da LINDB têm plena aplicação na modulação de efeitos, até porque não só são compatíveis com sistema jurídico

²⁴⁷ ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 19 e 21.

²⁴⁸ ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 19 e 21.

vigente, como, todo o ordenamento constitucional brasileiro. Nunca demais lembrar que devem ser aplicados dentro das balizas sistêmicas, na linha que apresentamos no presente trabalho.

4.2.3 Modulação de efeitos e o Código de Processo Civil - CPC

A previsão da LINDB não é de cunho absolutamente inovador, em verdade, traz uma hermenêutica já existente no ordenamento jurídico brasileiro, de forma mais específica, o Código de Processo Civil de 2015.

Para que relações jurídicas resem amparadas, tanto sob a perspectiva do julgador quanto pela perspectiva da parte, a doutrina brasileira concretizada no CPC/15, com inspiração na doutrina norte-americana, trouxe a adoção da técnica de susperação dos precedentes judiciais, *overruling*, que possui linha basilar diversa do *distinguishing*, vez que neste há confrontação do caso em análise com a *ratio decidendi* do paradigma, objetivando a aplicação ou o afastamento do precedente, já aquele trata da “revogação” do entendimento anteriormente adotado. Ou seja, no *overruling* há modificação do precedente, que é revogado ou superado, em face de mudanças de base axiológicas, seja de valores, conceitos ou até por eventual equívoca face à sua aplicação.²⁴⁹

Há que se pensar que essa previsão se trata de instrumento que assegura a isonomia, objetividade e previsibilidade face a uma ruptura de posicionamento que era adotado a então. Essa instrumentalização é fundamental para que não haja discrepância entre situações equânimes antes a depois da revogação do precedente. A ideia é justamente não permitir que tenhamos a ruptura abrupta, permitindo que seja gradual e preserve as situações que foram concretizadas sob a égide do entendimento anterior. De modo que também não limite a liberdade decisória, mas permita o aperfeiçoamento e evolução do precedente sem que ocorra o descumprimento de seus julgados.

Nesse sentido, o primeiro princípio que governa a revogação é o seguinte: um entendimento deve ser revogado se (i) ele substancialmente fala em satisfazer os padrões de congruência social e de consistência sistêmica e (ii) os valores subjacentes aos padrões de estabilidade doutrinária e o *princípio do stare decisis* – os valores da isonomia, proteção da confiança justificada, prevenção de surpresas injustas, repetição e suporte – não mais bem

²⁴⁹ ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 216 e ss.

estabelecidos pela manutenção de um posicionamento que por sua revogação. Esse é, sem dúvida, o ponto essencial do *overruling*.²⁵⁰

De modo que o precedente paradigma possuiria plena aplicação ao caso que está sob análise, entretanto, em face dessas alterações de bases fundantes, não há motivos para a preservação do entendimento anteriormente proferido. Desse modo, seria necessário reconhecer como válidas as hipóteses plenamente constituídas sob a égide da interpretação dada anteriormente, até em observância à segurança jurídica e à proteção da confiança do administrado, que se utilizou dessa compreensão anterior para exercer legitimamente sua atividade e pautou suas operações e atividades em obediência à orientação da autoridade administrativa. Pode-se depreender que há, de fato, uma considerável valorização dos precedentes judiciais no recente código e ferramentas para seja possível seu aperfeiçoamento (no caso, o *distinguishing* e o *overruling*).²⁵¹

A previsão trazida está na mesma linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que afirma a necessidade de observância da norma prescrita no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que consagra o princípio fundamental destinado a resguardar a incolumidade das situações jurídicas já consolidadas. Enfatizando que no sistema de direito constitucional brasileira, a eficácia retroativa das leis é excepcional, não se presume, deve emanar de texto expresso de lei e – circunstância que se reveste de essencialidade inquestionável – não deve nem pode gerar lesão ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.²⁵²

Nesse sentido, o efeito gerado por essa norma constitucional ao incidir é a irretroatividade em face de situações jurídicas definitivamente consolidadas, sendo, portanto, irrelevante a distinção pertinente à natureza do ato, todas as espécies normativas subordinam-se, de modo pleno e indiscriminado, à eficácia condicionante e incontestável do princípio

²⁵⁰ EISENBERG, Melvin Aron. *The nature of common law*. Cambridge: Harvard University Press, 1988.

²⁵¹ ARRUDA Alvim, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 230 e ss.

²⁵² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 204769, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgado em 10/12/1996 e publicado em 14/03/1997.

constitucional, já que este é assegurador da intangibilidade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada em face da ação normativa superveniente do Poder Público.²⁵³

Visto esse norte, importante pensar ainda que o contencioso fiscal possui um papel relevantíssimo na aplicação das normas jurídicas tributárias, o que, impreterivelmente leva à existência de sedimentação jurisprudencial. E o papel essencial da jurisprudência é aumentar e garantir a coerência do próprio sistema jurídico, eliminando certas contradições e permitindo a correta aplicabilidade. Assim, o contencioso fiscal também acaba por exercer um controle eficaz sobre a própria atuação da administração tributária, mas no limite da jurisprudência tributária judicial e administrativa. Esse diálogo com a jurisprudência é importante face à influência que o posicionamento do judiciário e da administração tributária têm na estruturação empresarial.

Trata-se, portanto, de um escopo de estabilidade e previsibilidade que permite ao contribuinte estabelecer qual a melhor forma de organizar e estabelecer seu empreendimento, seja como pessoa física, seja como pessoa jurídica. Em termos mais simples e direto, há que se pensar em uma espécie de “termômetro” da correta ou incorreta atitude tomada frente àquela operação, já que, muitas das vezes, é a complexidade do sistema tributário não permite que seja auferida de pronto o exato intento do legislador com a norma jurídica aplicável ao caso. Essa previsibilidade que pauta a base organizacional do contribuinte e, sem dúvida, uma garantia contribui para a pacificação das relações fiscais. Além disso, não devemos perder de vista que “*a democracia se constrói na pretória*”. Se o próprio tribunal vo se esquece deste importante papel na medida em que é a base da democracia, então, no curto ou longo prazo, haverá a própria deslegitimação da estrutura de julgamento formada pelo Estado.²⁵⁴

O que temos, portanto, é que a mudança de posicionamento precisa ser objeto de análise para fins de modulação de efeitos, de acordo também com os ditames normativos infraconstitucionais que temos sobre o instituto, principalmente, o artigo 927, §3º e §4º, do CPC. E essa mudança de posicionamento pode ocorrer no próprio *leading case*, em sede de embargos de declaração ou em julgamento posterior. Aqui, o importante é que se reconheça que a calibragem dos efeitos da nova interpretação dada é uma forma de concretização da

²⁵³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 204769, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgado em 10/12/1996 e publicado em 14/03/1997.

²⁵⁴ HOUNGUE, Eric Noudehouenou. *Guide du Contentieux Fiscal. Tome I: Introduction ao contentieux fiscal*. FISC CONSULT; 1ª Ed. 2018.

segurança jurídica do contribuinte, vez que se faz necessário avaliar o impacto, se prejudicial ou não, que o novo posicionamento causará aos contribuintes e ao Estado.

Até porque, ao levar a decisões judiciais e administrativas em matéria tributária a estabelecer o limite das fronteiras entre a legitimidade do contribuinte e o abuso de direito, entre a flexibilidade tributária e o zelo abusivo, o contencioso tributário assim participa no desenvolvimento de um código por meio da ação das decisões proferidas na matéria da conduta social do comportamento fiscal.

4.2. Razões de segurança jurídica e excepcional interesse social - Art. 27 da Lei nº 9.868/99

Com base naquilo que vimos nos tópicos anteriores, não há como deixar de considerar que a Constituição da República de 1988 detalhista, ou melhor – analítica, em relação a diversos temas, julgados pelo constituinte originário como relevantes para detalhamento máximo, visando a antecipar futuros embates a serem enfrentados pelo intérprete.

Diferente não é o subsistema tributário, no qual encontramos essa mesma medida, a exemplo do Título IV, Capítulo I, da CRFB/88, especialmente nos artigos 145 ao 159, é de se notar a clara preocupação do constituinte originário com os ditames da matéria tributária. Essa preocupação do corpo constitucional deve nos guiar para o elevado grau de segurança jurídica que foi dado ao campo das normas gerais e abstratas construídas a partir das normas constitucionais e, como decorrência, para as normas individuais e concretas que decorrem das normas gerais e abstratas.

Embora tenhamos esse elevado grau de segurança jurídica tutelado às normas gerais que surgem a partir do texto constitucional, a preocupação não segue se avançamos na cadeia de positivação, o que temos, em verdade, um plexo sistêmico que vai se distanciando dos ditames constitucionais e, como consequência, entrando em contradição com a Carta.

Assim, nos deparamos com a inconstitucionalidade, que, segundo a linha que seguimos no presente trabalho, Constructivismo Lógico-Semântico, precisa ser construída por ato de fala do poder judiciário. Nesse instante, aparece a relevância do controle de constitucionalidade das normas de direito tributário, “porque é o resultado (ato) desse processo de controle que nos dá

a exata dimensão do grau de cumprimento das normas constitucionais (e, portanto, também do grau de descumprimento)”.²⁵⁵

Retomando alguns tópicos já abordados na presente pesquisa, vale lembrar que temos um controle de constitucionalidade misto no Brasil, concreto e difuso e abstrato e concentrado, essa estrutura não é estanque, havendo constante diálogo entre cada um deles, principalmente no que diz respeito aos efeitos da decisão proferida, localizamos mais detalhes na jurisprudência do Supremo.

De todo modo, vale lembrar que da Constituição de 1891 até a Emenda Constitucional 18/65, houve uma transição do controle concreto e difuso – já que apenas incidental, trazido em 1891, para o controle abstrato e concentrado, trazido pela Emenda Constitucional nº 16/65. Assim, a violação à constituição pôde ser avaliada em um único processo, de cunho objetivo, e direcionado ao Supremo, mas cabendo somente a este a realização desse tipo de controle. Com isso podemos afirmar que, desde 1965, temos no Brasil o controle misto, difuso e concreto de constitucionalidade. E esse esboço inicial do nosso controle de constitucionalidade evoluiu muito com a CRFB/88, tendo sido seu espaço ampliado, inclusive com expressivo rol de legitimados, constante do artigo 103 da Carta, também com as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nº 03/93 e nº 45/2004.²⁵⁶

Isso é relevante para o presente trabalho, vez que, é nessa realidade mista de controle de constitucionalidade: que são produzidas normas gerais e abstratas pelo próprio poder judiciário, em qualquer das modalidades de controle, por isso, “sobressaltando-se aí a ingente necessidade de modulação dos efeitos da decisão em controle abstrato e concentrado, em razão do seu efeito vinculante e eficácia erga omnes”.²⁵⁷

Isso é uma realidade, mesmo com as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 45/2004, dentre elas, a condição de repercussão geral da matéria discutida para que o recurso

²⁵⁵ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 106.

²⁵⁶ “A CF de 1988 abandonou a expressão “representação”, para aderir à expressão “legitimação”, aumentando o rol de legitimados, já que, efetivamente, se está, aqui, diante de uma ação, embora com características peculiares, principalmente a de que a coisa julgada atinge toda a sociedade, produzindo, a sentença, efeitos erga omnes”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. E-book. Página 25.

²⁵⁷ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 107.

extraordinário seja admitido, visando a garantir que os posicionamentos do Supremo, mesmo em controle difuso de constitucionalidade, fossem reproduzidos. E mesmo diante dessa previsão constitucional e dos ajustes realizados pela lei processual, ainda há discrepância entre os posicionamentos adotados. Assim, mais uma vez notamos a importância que o mecanismo de modulação de efeitos possui, como um instituto para dar mais segurança jurídica e fazer prevalecer o entendimento da Corte Superior sobre a matéria que lhe é competente.

Nessa medida, sobre o produto do processo de controle de constitucionalidade, podemos mencionar que: quanto à declaração de constitucionalidade pelo Supremo, esta não altera a validade da norma geral e abstrata até vigente – isto é, mantém-se sua força vinculante, desencadeando direito e deveres para os sujeitos ali designados como sujeito ativo e sujeito passivo. Contudo, quando temos uma declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo, necessariamente haverá alteração da vigência dessa norma “seja para declarar que não tinha poder para regular condutas deste que ingressou no ordenamento jurídico, seja para estabelecer um termo distinto, segundo razões de segurança jurídica (modulação dos efeitos)”.²⁵⁸

Então, em qualquer dos casos, o que constamos é que quando a norma jurídica é declarada constitucional, permite, àqueles que sofriam com a sua não aplicação, a plena aplicação da norma e que quando é declarada inconstitucional, além das consequências decorrentes da calibragem dos efeitos, há a possibilidade de acesso ao Supremo por intermédio da Reclamação. Consequências do efeito vinculante dessas decisões.²⁵⁹

A partir disso, tanto a jurisprudência, como a doutrina, buscam parâmetros para essas consequências da decisão. Em especial no que diz respeito à modulação de efeitos. Quando o supremo profere decisão em controle concentrado, ou atribui efeito vinculante à tese definida em controle difuso ou define teses em temas específicos com repercussão geral reconhecida,

²⁵⁸ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. *E-book*. Kindle. Página 108.

²⁵⁹ “O efeito vinculante é doutrinariamente concebido como a vinculação do Judiciário e do Executivo à *ratio decidendi* das decisões e o efeito *erga omnes* como a imperatividade de respeito ao *decisum*. Foi, na verdade, um reforço do legislador para driblar a já mencionada recalcitrância do próprio Judiciário e do Executivo, quanto ao cumprimento de decisões em controle concentrado, que, óbvia e evidentemente, se aplica tanto à ADIn quanto à ADCon, pois uma é o avesso da outra. A Lei 9.868/1999, no art. 28, pretendeu pôr fim à controvérsia. Não conseguiu, pois ainda havia o argumento da inconstitucionalidade, que só foi, de vez, aniquilado, pela EC/45 (art. 102, § 2º). Da decisão ou do ato que desrespeita decisão, proferida em qualquer das duas ações, cabe reclamação (art. 988, III, do CPC)”. ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 26.

ele insere no sistema jurídico uma norma geral e concreta, seja definindo a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade.²⁶⁰

Uma vez reconhecida a constitucionalidade, a norma introduzida ratifica a constitucionalidade da norma geral e abstrata e, por ser dotada de efeito vinculante, nenhum órgão do Poder Executivo ou do Poder Judiciário, salvo a Corte Suprema em outro processo, pode deixar de aplicar a norma geral e abstrata alegando sua inconstitucionalidade. Agora, se for declarada inconstitucionalidade há que ser avaliado se: i) serão mantidos todos ou apenas alguns dos espectros da norma geral e abstrata ou ii) todos os efeitos decorrentes da norma geral e abstrata tida por inconstitucional serão extirpados do sistema jurídico.²⁶¹

Dada a importância, vale a pena repetir aqui mais uma vez que a avaliação da amplitude dos efeitos decorrentes da norma geral e abstrata corresponde a uma avaliação da consequência dada à aplicação fenomênica dessa norma, ou seja, estamos no âmbito das normas individuais e concretas que dela decorrem. Quando se opta por manter todos ou apenas alguns dos efeitos decorrentes da norma geral e abstrata que venha a ser declarada inconstitucional há que se redimensionar o espectro do efeito vinculante, considerando que todo ou apenas alguns dos atos normativos editados continuarão no ordenamento jurídico. É de se concluir, portanto, que na modulação serão definidos os efeitos das normas individuais produzidas com base na norma tida por inconstitucional antes que a decisão de mérito da Corte fosse proferida.

Vistas essas possibilidades, é de se notar que, ao permitir que a totalidade ou apenas alguns efeitos da norma geral e abstrata se mantenham (lembrando que nessa faceta está a Corte lidando com normas jurídicas individuais e concretas), deve ser redimensionado o escopo de vinculação da decisão, ou melhor, o efeito vinculante, tendo em vista que, parte ou totalidade dos atos normativos permanecem no sistema jurídico, a despeito da declaração de inconstitucionalidade seja pronunciando a nulidade ou não. Pensando de forma ampla, essa

²⁶⁰ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 75.

²⁶¹ Ao declarar a inconstitucionalidade, a norma não terá mais validade, já que não pertence mais ao sistema, e sequer vigência futura, já que não mais compõe o ordenamento. E na segunda hipótese apresentada no parágrafo acima, onde todos os efeitos são extirpados do ordenamento, tendo que a norma introduzida pela Corte ao declarar a inconstitucionalidade retira a validade da norma geral e abstrata, visto que tanto o Judiciário, nas “instâncias ordinárias, está proibido de autorizar a aplicação da RMIT, quanto o próprio Estado-Administração está igualmente proibido de, sponte sua, aplicar a referida RMIT por meio de lançamentos”. Isso porque, sem validade não há norma jurídica, já que não mais pertencem ao mundo jurídico, não sendo possível, portanto, sua aplicação. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 109.

avaliação tem sua correspondência no direito posto no artigo 27 da Lei 9.868/99²⁶², nos artigos 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil.

Feito essa explanação inicial e transpondo o debate especificamente para o subsistema tributário, é de notar que a calibragem dos efeitos lida com as normas individuais e concretas produzidas com base na norma geral e abstrata, ou seja, lançamentos ou “autolançamentos”.²⁶³

Importante que fique clara essa decorrência lógica da decisão de inconstitucionalidade, para não incorrer em equívoco, afirmando que, automaticamente, estaria retirada a validade das normas individuais e concretas derivadas da RMIT. E ainda, a regra matriz não possuiria mais a aptidão de positivação gerando novas normas individuais e concretas, considerando os eventos tributáveis que se remetem à data anterior à declaração de inconstitucionalidade.

Dado esse desafio prático, de lidar com as consequências fenomênicas de decisões proferidas com efeito vinculante, notamos que é necessário a observância, antes de qualquer coisa, dos princípios constitucionais, já que temos ali os primeiros limites impostos à modulação de efeitos. E, neste caso, estando presente uma das hipóteses de violação direta à constituição, mesmo diante da ausência de previsão específica em qualquer das normas infraconstitucionais que tratam de modulação, a Corte deve avaliar as consequências de sua decisão para as normas individuais e concretas face à violação direta à norma constitucional.

²⁶² “Interpretamos este enunciado da seguinte forma: (i) existindo razões de segurança jurídica, ou (ii) existindo excepcional interesse social, e (iii) alcançada a maioria de dois terços dos membros, poderá o STF restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou fixar outro momento a partir do trânsito em julgado para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos. Os dois primeiros requisitos são alternativos; o terceiro é cumulativo com um dos dois primeiros. Ocupa-nos, neste momento, a questão da restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. O enunciado legal é expresso no sentido de que a regra é de não regulação dos efeitos ocorridos durante a vigência da norma declarada inconstitucional, o que implica dizer que, em princípio, não devem ser mantidos no sistema jurídico. Apenas se razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, e tendo sido alcançada a maioria de dois terços, é que tais efeitos (alguns ou todos) podem ser mantidos. Assim, os efeitos referidos, que são normas jurídicas individuais e concretas, somente permanecem no ordenamento jurídico se, declarado inconstitucional seu fundamento de validade (a norma geral e abstrata), houver excepcional interesse social ou razões de segurança jurídica que justifique tal providência”. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 111.

²⁶³ Nessa medida, é fundamental verificar como ecoará os efeitos, se a decisão do STF irá retirar todas as normas “individuais e concretas derivadas da RMIT, entenderemos que, junto com a vigência, tratada mais adiante, também resta ceifada a relação de pertinencialidade da norma geral e abstrata com o sistema, restando, portanto, inválida”. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 105 a 111.

Assim, é de se notar que o reconhecimento de validade de uma norma jurídica declarada inconstitucional, implicando assim manutenção de efeitos passados na ordem jurídica, “quando presentes certas razões de natureza constitucional (v.g. direito adquirido, coisa julgada, e ato jurídico perfeito), é um imperativo do princípio da supremacia da Constituição”. Por isso, então, de grande importância termos em mente os limites constitucionais impostos à retirada de norma jurídica do ordenamento jurídico, lembrando que é de fundamental importância aqui avaliar a alteração de entendimento da Corte, principalmente quando o entendimento anterior era em sentido contrário àquele proferido no momento da declaração de inconstitucionalidade.²⁶⁴

Quanto a isso temos alguns casos emblemáticos no Supremo²⁶⁵, mas, sem adentrar em nenhum caso em específico, lembramos que a alteração jurisprudencial da Corte, pela constitucionalidade ou pela inconstitucionalidade, deve observar não só a segurança jurídica como a irretroatividade da norma tributária. A linha possível aqui é pensar que o “impedimento à incidência das normas moratórias para eventos e fatos sociais ocorridos antes da referida mudança jurisprudencial seria um critério que, sobre ser bem aceito e até utilizados algumas vezes pelo direito tributário”, transmite relevante estabilidade do ordenamento jurídico. Desse modo, impedir a cobrança de juros e de multa moratória seria uma boa saída para casos de modificação de interpretação jurisprudencial, traria objetividade à aplicação retroativa em eventual modulação de efeitos.²⁶⁶

Retomando aos ditames do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, para que seja possível modular devem ser atendidos os requisitos previstos legalmente, razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, também é exigido o quórum de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal.²⁶⁷

²⁶⁴ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 112.

²⁶⁵ “(...) primeiro diz respeito à jurisprudência até então sedimentada do STF, no sentido de que o sujeito passivo de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando adquiria insumos submetidos à alíquota-zero, não tributado ou isento, teria o direito de crédito para compensar com o tributo devido nas operações subsequente; a e segunda diz respeito à isenção em relação à Contribuição ao PIS e à Cofins das sociedades profissionais, criada pela Lei Complementar nº 70, não teria sido revogada pela Lei Ordinária 9.430/96, chegando o STJ a sumular a matéria por intermédio do enunciado 276”. LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 113.

²⁶⁶ LINS, Robson Maia. Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo. Noeses, 2019. E-book. Kindle. Página 113.

²⁶⁷ Curiosamente, a primeira vez em que Supremo Tribunal Federal faz uso do art. 27 da Lei nº 9.868/99 não se estava diante de uma ação direta de inconstitucionalidade ou de uma ação declaratória de constitucionalidade. Em verdade, o Supremo Tribunal Federal valeu-se da modulação de efeitos com

A primeira oportunidade que o Supremo teve de aplicação do referido artigo foi no julgamento do RE 197.917/SP, que tratava do caso do Município de Mira Estrela de São Paulo e a observância do artigo 29, inciso IV, da CRFB/88 – que exige o número de vereadores seja proporcional à população dos Municípios.

A Lei Orgânica do Município de Mira Estrela deixava a critério do legislador municipal o estabelecimento da composição das Câmaras Municipais, com observância apenas dos limites máximos e mínimos do artigo 29 da Constituição Federal. O Supremo entendeu que da forma como previsto na lei orgânica havia violação direta e expressa da proporcionalidade inerente ao dispositivo constitucional que apresenta os limites, devendo ser definido parâmetro matemático rígido para que a isonomia municipal seja observada. Desse modo, para a Corte, norma municipal que estabelece a composição da Câmara dos Vereadores sem a observância da relação cogente de proporção com a população não encontra subsídio no sistema constitucional atualmente vigente.

Entretanto, a situação municipal, diante da declaração de inconstitucionalidade municipal e efeito *ex tunc*, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente, desse modo, para que seja observada a segurança jurídica e o interesse público, concedeu-se efeitos *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade. Naquela oportunidade, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista do caso e, em seu voto, tratou da necessidade de limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sugerindo a aplicação do art. 27 da Lei nº. 9.868/99, entendimento que fora acompanhado pela maioria dos Ministros.

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes ressalta a percepção do relator de que a declaração de inconstitucionalidade deveria ser acompanhada de limitação de efeitos, não sendo adequada a adoção de efeitos *ex tunc*.²⁶⁸ Menciona ainda que, “não se nega, pois, o caráter de

base no art. 27 em sede de controle concreto de constitucionalidade, e não, conforme a previsão legal, na seara do controle abstrato de constitucionalidade. BOCCATO, Esdras. Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade: ponderação, subsunção e dosimetria. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2016.tde-06092016-152356. Acesso em: 2023-02-08. Página 9.

²⁶⁸ Trecho do voto do Ministro Gilmar: “A observação, ainda que à guisa de *obiter dictum*, sobre a repercussão que a declaração de cassação de mandatos haveria de produzir, traz à lembrança uma velha fórmula atribuída a Walter Jellinek sobre a aporia envolvida na declaração de nulidade de lei eleitoral. Sustentava Walter Jellinek que o conteúdo normativo do artigo 13, II, da Constituição de Weimar deveria ser limitado, de modo que o *Reichsgericht* somente deveria decidir com base nesse preceito se a pronúncia da nulidade da lei se mostrasse apta a resolver a questão. Essa seria a hipótese se, em lugar da lei declarada inconstitucional ou nula, surgisse uma norma apta a preencher eventual lacuna do ordenamento jurídico. Do contrário, deveria o Tribunal abster-se de pronunciar a nulidade. Assim, não poderia o Tribunal declarar a nulidade de uma lei que contrariasse o art. 17 da Constituição de Weimar

princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo” para o alcance à finalidade buscada, a exemplo: casos de omissão e de exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade, bem como para as hipóteses em que sua aplicação desencadear danos para o próprio sistema jurídico constitucional, violando a segurança jurídica. Esclareceu que, “configurado eventual conflito entre o princípio da nulidade e o princípio da segurança jurídica, que, entre nós, tem status constitucional, a solução da questão há de ser, igualmente, levada a efeito em um processo de complexa ponderação.” E ainda, em muitos casos, “há de se preferir a declaração de inconstitucionalidade com efeitos restritos à insegurança jurídica de uma declaração de nulidade, como demonstram os múltiplos exemplos do direito comparado e do nosso direito.”²⁶⁹

No mesmo sentido do julgado ora em comento, depreende-se do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 que a modulação de efeitos é uma técnica, um meio, para promover a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

Agora, ao que corresponde a utilização da modulação em prol do princípio da segurança jurídica, em outros termos, o que significa aplicar a modulação nessa hipótese. Um dos significados seria dizer que está “autorizada em nome da confiabilidade da ordem jurídica, isto é, que pesa mais para os cidadãos em termos de credibilidade da ordem jurídica como um todo, manter os efeitos da lei decretada inconstitucional do que os suprimir”.²⁷⁰

Exatamente por isso que apenas se deve modular como exceção, e não como regra. Em casos de difícil repetição, podemos assim dizer. Até porque, se fosse possível a adotar a modulação de efeitos como regra, a Constituição estaria em constante violação, com maior possibilidade de restrições aos direitos nela previstos.²⁷¹

(princípio da eleição proporcional), uma vez que “a consequência seria caos, o Estado-membro não teria uma lei eleitoral” (...) Como se pode ver, se se entende inconstitucional a lei municipal em apreço, impõe-se que se limitem os efeitos dessa declaração (*pro futuro*)”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 197.917/SP. Rel. Min. Maurício Corrêa. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.2002 e publicado no Diário de Justiça de 07.05.2004. Página 39 e 40 do acórdão.

²⁶⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 197.917/SP. Rel. Min. Maurício Corrêa. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.2002 e publicado no Diário de Justiça de 07.05.2004. Página 53 do acórdão.

²⁷⁰ MITIDIERO, Daniel. Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 77.

²⁷¹ Sobre esse ponto, não podemos esquecer que a utilização indevida da modulação, transformando-a em regra, quando, na verdade, é exceção, pode desencadear mais insegurança jurídica e acabar por estimular a edição demasiada de leis inconstitucionais. A excepcionalidade deste instituto exige uma fundamentação detalhada e qualificada, tendo em vista que se trata de um instituto que deve ser usado

Um exemplo disso é o caso da criação do Instituto Chico Mendes, no qual o Supremo teve a oportunidade de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Como mencionou o Relator, Ministro Luiz Fux, em seu voto “é inimaginável a quantidade de relações jurídicas que foram e ainda são reguladas por esses diplomas, e que seriam abaladas caso o Judiciário resolvesse aplicar, friamente, a regra da nulidade retroativa.”²⁷² Esse caso refere-se à ação direta de inconstitucionalidade nº 4029, de relatoria do Ministro Luiz Fux, proposta pela Associação Nacional dos Servidores do IBAMA – Asisbama contra a MP 366/2007 - que resultou na Lei nº 11.516/07 - sobre a criação do ICMBio. A Procuradoria Geral da República – PGR pediu, em seu parecer, a improcedência. Em resumo, a ação alegava inconstitucionalidade material, por violação ao artigo 225 da CRFB/88, que fora rejeitada pela Corte. E inconstitucionalidade formal, vez que o rito de tramitação da medida provisória no Congresso Nacional desrespeitou a determinação do artigo 62, § 9º, da CRFB/88, a qual afirma medidas provisórias só podem ser aprovadas se apreciadas por uma comissão parlamentar mista antes de passar pelos plenários da Câmara e do Senado.

Face às graves consequências práticas da decisão tomada inicialmente pela Corte, inconstitucionalidade dos artigos 5º, caput, e 6º, § 1º e §2º, da Resolução nº 1, do Congresso, a Advocacia Geral da União - AGU apresentou questão de ordem um dia após o término do julgamento informando da gravidade do caso e a zona de insegurança jurídica que seria instaurada, já que inúmeras leis em vigor, que resultaram da conversão de medidas provisórias, foram aprovadas conforme o procedimento previsto na resolução, dentre elas a do Bolsa Família e a do Minha Casa Minha Vida. Além de diversas medidas provisórias que estavam em trâmite e seguiram o mesmo procedimento, havia incontáveis atos normativos relevantes seriam questionados no Supremo por conta do entendimento ali adotado.²⁷³ No caso acima

apenas em casos excepcionais. Inclusive, à época de sua concepção, foi tido como algo tão excepcional que o quórum para modular foi fixado maior que o exigido para declaração de inconstitucionalidade. MACHADO, Marcelo Passamani. Controle de constitucionalidade das leis: efeitos de suas decisões - São Paulo: Letras Jurídicas, 2014. Páginas 145 a 150.

²⁷² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 4029/DF. Rel. Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em 08.03.2012 e publicado no Diário de Justiça de 27.06.2012.

²⁷³ Diante dos efeitos deletérios à segurança jurídica apresentados pelo AGU em questão de ordem “o Tribunal acolheu questão de ordem suscitada pelo Advogado-Geral da União, para, alterando o dispositivo do acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.029, ficar constando que o Tribunal julgou improcedente a ação, com declaração incidental de inconstitucionalidade do artigo 5º, caput, artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Resolução nº 01/2002, do Congresso Nacional, com eficácia ex nunc em relação à pronúncia dessa inconstitucionalidade, contra os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso (Presidente), que julgavam procedente a ação. Impedido o Senhor

mencionado, a modulação se deu em virtude da gravidade em si do próprio precedente de inconstitucionalidade, melhor dizendo, diante da instabilidade do cenário que a inconstitucionalidade causaria.

Um outro bom exemplo é o caso do surto de gripe suína, no qual houve a necessidade de contratação emergencial de profissionais da área de saúde para auxiliar no atendimento no estado do Espírito Santo. O Supremo considerou a lei complementar estadual e suas sucessivas prorrogações inconstitucionais pela: impossibilidade de contratação temporária de profissionais na saúde sem que os casos excepcionais estejam previstos - a contratação seja por tempo pré-determinado exige necessidade seja temporária e o interesse público seja excepcional. A despeito de julgar pela inconstitucionalidade, pensou-se nos efeitos práticos da decisão e concluiu-se que, após a edição da lei complementar e suas sucessivas prorrogações, houve diversas contratações de profissionais que prestaram serviços à Administração Pública. Sendo inviável a devolução dos valores recebidos pelos serviços prestados à coletividade, por tal razão, optou-se por “modular os efeitos da decisão, para que não atinja fatos pretéritos constituídos à sombra de um contexto legal, até então, havido como hígido”.²⁷⁴

Depreende-se dos julgados citados que a busca deve ser pela estabilidade e credibilidade do sistema jurídico, e esta não fica protegida se, ao modular, não se tem qualquer previsibilidade dos efeitos que eventualmente sejam desencadeados da modulação. Então, a decisão da Corte deve observar aos ditames do Estado Democrático de Direito, devendo ser demonstrado, portanto, que a preservação dos efeitos da norma declarada inconstitucional não beneficia o ente que a promulgou. Aqui é pensar na proibição expressa do *tu quoque*²⁷⁵, que o ente possa ser beneficiado com a violação constitucional. Não pode qualquer pessoa, quiçá um ente federativo, se beneficiar da própria torpeza, para que o próprio sistema jurídico não reste enfraquecido em sua legitimidade e confiabilidade.²⁷⁶

Ministro Dias Toffoli. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 08.03.2012.”

²⁷⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 3430/ES. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Julgado em 12.08.2009 e publicado no Diário de Justiça de 23.10.2009. Página 20 do Acórdão.

²⁷⁵ ÁVILA, Ana Paula. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. Página 155.

²⁷⁶ “Para ficarmos com um exemplo evidente: não pode o Estado – a menos que a ordem jurídica seja de fato equivalente às ameaças de um bando de saqueadores (“Räuberbande”) – ficar com o produto de indevida arrecadação tributária. “Equity must come with clean hands”. O dinheiro do contribuinte não pode ser tratado como butim. A Justiça Civil não pode incentivar violações à própria ordem jurídica conferindo validade ao achaque. A propósito, em Novoquim, lembrou-se corretamente que não é possível acenar para o Estado no sentido de que “vale a pena editar normas inconstitucionais porque,

Trata-se de questão principiológica e inerente ao próprio Estado como ente arrecadador que, para garantir o cumprimento dos direitos fundamentais, não deve incentivar a desobediência às suas próprias normas. Isso de acordo com a lógica estabelecida na própria constituição, de que comportamentos contrários aos ditames por ela estabelecidos devem ser desestimulados e, caso praticados, devem ter graves consequências. “Sob o pretexto de beneficiar uma parte (o custeio da vida do Estado e dos direitos), sacrifica o todo (a própria existência do Estado enquanto Estado submetido ao Direito). Qual é o papel do excepcional interesse social nessa receita?”. Não devemos ter dúvidas sobre a natureza restaurativa desse excepcional interesse social autorizativo da modulação, para que retornemos ao *status* em que se reconheça a máxima eficácia da Constituição, ou seja, apenas pode-se modular se o estado de constitucionalidade gerar menor ofensa à Constituição em comparação com o estado de inconstitucionalidade. Nessa linha, devemos unir o interesse social decorrente da restauração da constitucionalidade com razões de segurança jurídica.

Ainda, sendo o interesse social o meio para se preservar o estado de constitucionalidade, para que tenhamos o mínimo de violação à Constituição, um estado melhor e mais estável que aquele decorrente da decretação de inconstitucionalidade. E a excepcionalidade desse interesse se dá justamente na via da modulação como uma exceção sistêmica, não devendo a Corte Constitucional se usar desse instrumento em todos os julgamentos que desencadeiam o reconhecimento da inconstitucionalidade. É dizer, então, que o excepcional interesse social encontra-se justamente em não estimular um sentimento social –também estatal – de que é possível violar a Constituição sem adequada reação da ordem jurídica: “violações manifestas à Constituição devem ser obviamente rechaçadas e acompanhadas das devidas consequências previstas pela ordem jurídica, sob pena de produzir-se um “incentivo” à sua violação”.²⁷⁷

Caracterizados os preceitos de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social para que seja preservado um estado mais condizente com os ditames constitucionais podemos e devemos pensar em modulação de efeitos. Aqui estamos diante dos requisitos

posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos – passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte”. E arrematou-se: a modulação não pode ter lugar “em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal”, com “prejuízo para os contribuintes” e “locupletamento do Estado”. MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro* - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 78.

²⁷⁷ MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro* - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 79.

materiais da modulação, constituem projeções das finalidades da modulação de efeitos em si: promoção da segurança jurídica e do excepcional interesse social consubstanciado em um estado de menor agressão à Constituição, assim é necessário demonstrar que: “i) quanto à proteção da segurança jurídica, a excepcionalidade do caso e a ausência de benefício para o agente violador da Constituição; e ii) quanto ao excepcional interesse social, a ausência de violação manifesta à Constituição e de consequente incentivo à inconstitucionalidade.”²⁷⁸

Tendo bem sedimentado os requisitos materiais da modulação, nos cabe agora buscar os requisitos processuais para que a finalidade prevista nessa materialidade do instituto seja cumprida. Há o quórum de dois terços previsto na Lei 9.868/99, mas há também a necessidade de: contraditório - previsto no artigo 5º, inciso LV, da CRFB/88, para que não tenhamos violação à não surpresa – previsto no artigo 10 do Código de Processo Civil - CPC; densidade da fundamentação da decisão que opta pela modulação – de acordo com o artigo 93, inciso IX, CRFB/88, para que não tenhamos violação da necessidade de clareza e precisão na fundamentação apresentada – nos moldes do artigo 489, §1º, incisos I e II, do CPC.

De fato, são requisitos processuais para praticamente todas as decisões judiciais, mas fazendo a conjectura entre os requisitos materiais e os processuais é de se concluir que o regra no direito brasileira é a nulidade da norma inconstitucional, produzindo efeitos *ex tunc*. Entretanto, para que presentes a materialidade – segurança jurídica e excepcional interesse social – e observando os requisitos formais o sistema possibilita modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, dando efeitos *ex nunc* ao reconhecimento da inadequação constitucional normativa.²⁷⁹

Atualmente, não dispomos apenas do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 como normativo referente à modulação de efeitos, há outras fontes normativas que tratam do instituto, debate que, de certo modo, já antecipamos nessa pesquisa.

4.3. Diretrizes impostas pela LINDB e pelo artigo 927, §3º, do CPC

Para garantir direitos e garantias, a Corte Constitucional deve ter também poderes para manipular o efeito de suas decisões, afinal, os julgadores são responsáveis pela garantia do respeito à Constituição, e consequentemente ao espectro normativo vinculado ao dispositivo

²⁷⁸ MITIDIERO, Daniel. Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 80.

²⁷⁹ MITIDIERO, Daniel. Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Página 75 a 80.

constitucional. Há coerência nessa afirmação, já que a Corte Constitucional foi criada para que fossem respeitados os limites impostos pelo sistema jurídico constitucional, evitando que o legislador ultrapasse o domínio da competência normativa que lhe fora atribuída e legisle para além do domínio constitucional permitido.²⁸⁰

Tal possibilidade decorre justamente do papel jurídico-político da Constituição na criação e formalização do Estado, e da posição superior piramidal que esse diploma ocupa, regulando não só o sistema jurídico, para que se mantenha harmônio e coeso, mas, também, regulando e mantendo estável a realidade social garantindo a eficácia das diretrizes constitucionais. Mantendo, assim, a estabilidade do ordenamento jurídico e a segurança jurídica para as relações por ele regulamentadas. Como mencionamos inicialmente no presente trabalho, para o controle de constitucionalidade e o exercício dele pela Corte Constitucional é pressuposto que a Constituição seja formal rígida, já que se faz necessária sua superioridade hierárquica. Sendo a Constituição a lei fundante do próprio sistema jurídico, natural que seja necessário avaliar se as demais normas que compõem esse sistema são de pleno acordo com as diretrizes constitucionais.

Nessa medida é a previsão introduzida, em 1999, pelo artigo 27 da Lei 9.868/99 e artigo 11 da Lei 9.882/99 permitiu que novos debates fossem travados dentro do controle de constitucionalidade brasileiro, *in casu* a modulação de efeitos em caso de declaração de inconstitucionalidade. Para lidar com efeitos deletérios que possam advir da decisão proferida, em face da segurança jurídica e interesse social. Atualmente, sem maiores dificuldades se admite, nos mesmos termos já determinados para o controle concentrado, segurança jurídica e excepcional interesse social, que seja atribuído efeito *ex nunc*, face à grave ameaça ao ordenamento jurídico se aplicada a regra – com efeitos *ex tunc*. É de se afirmar, portanto, que compatível com nosso ordenamento a atribuição de efeito *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade.²⁸¹

²⁸⁰ TUSSEAU, Guillaume. Droit constitutionnel et institutions politiques. French Edition. Seuil. *E-book*. Edição do Kindle. Páginas 1058 a 1060.

²⁸¹ Complementa o Professor Paulo de Barros que: “Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já reconhecidas pelo direito, ou de anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque, a qualquer momento, podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas até então vigentes, sem outras garantias para os jurisdicionados”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição*: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 267.

Inclusive, isso foi objeto já do primeiro caso modulação em que o Supremo aplicou o artigo 27 da Lei nº 9.898/99. A despeito de termos mencionado mais acima, vale trazer novamente que, no julgamento do RE 197.917/SP, que tratava do caso do Município de Mira Estrela de São Paulo e a observância do artigo 29, inciso IV, da CRFB/88 – que exige o número de vereadores seja proporcional à população dos Municípios. A situação municipal, diante da declaração de inconstitucionalidade municipal e efeito *ex tunc*, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente, desse modo, para que seja observada a segurança jurídica e o interesse público, concedeu-se efeitos *pro futuro* à declaração incidental de inconstitucionalidade.²⁸²

Por esse breve introdutório e tudo que já delineamos no presente trabalho, depreende-se que o instrumento de modulação é um braço harmônico do sistema jurídico brasileiro²⁸³, como tal se trata de uma decisão significativa e de grande relevância. E a para que mantenha a harmonia do sistema jurídico e seja com ele plenamente compatível, a decisão por modular ou não deve ser axiologicamente neutra, na medida do possível, e seguir das diretrizes impostas pelo próprio sistema para se utilizar do mecanismo/instrumento.²⁸⁴

²⁸² Trecho do voto do Ministro Gilmar: “A observação, ainda que à guisa de *obter dictum*, sobre a repercussão que a declaração de cassação de mandatos haveria de produzir, traz à lembrança uma velha fórmula atribuída a Walter Jellinek sobre a aporia envolvida na declaração de nulidade de lei eleitoral. Sustentava Walter Jellinek que o conteúdo normativo do artigo 13, II, da Constituição de Weimar deveria ser limitado, de modo que o *Reichsgericht* somente deveria decidir com base nesse preceito se a pronuncia da nulidade da lei se mostrasse apta a resolver a questão. Essa seria a hipótese se, em lugar da lei declarada inconstitucional ou nula, surgisse uma norma apta a preencher eventual lacuna do ordenamento jurídico. Do contrário, deveria o Tribunal abster-se de pronunciar a nulidade. Assim, não poderia o Tribunal declarar a nulidade de uma lei que contrariasse o art. 17 da Constituição de Weimar (princípio da eleição proporcional), uma vez que “a consequência seria caos, o Estado-membro não teria uma lei eleitoral” (...) Como se pode ver, se se entende inconstitucional a lei municipal em apreço, impõe-se que se limitem os efeitos dessa declaração (*pro futuro*). SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 197.917/SP. Rel. Min. Maurício Corrêa. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.2002 e publicado no Diário de Justiça de 07.05.2004. Página 39 e 40 do acórdão.

²⁸³ Sobre a formação do nosso sistema, seguem alguns esclarecimentos: “O sistema que temos foi forjado na prática das nossas instituições, nasceu e cresceu entre as alternâncias de uma história política agitada, irrequieta, no meio de incertezas econômicas internas e externas. Sua fisionomia é a do Brasil dos nossos tempos, com suas dificuldades, suas limitações, mas também com suas grandezas e, para que não dizer, com a surpreendente vitalidade de um país jovem, que marca, incisivamente, sua presença no concerto das nações. Tenho para mim que tais lembranças devem ser consignadas, no momento mesmo em que entra em jogo a própria manutenção da integridade sistêmica do Estado brasileiro.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 268.

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 335.

Se a pretensão é alterar, efetivamente, “a modulação dos efeitos das decisões em controle de (in)constitucionalidade, assunto delicado que pode abalar em seus fundamentos a organização jurídica nacional, requer-se domínio técnico e conhecimento especializado sobre a matéria”. O debate sobre modular envolve um frontalmente diversos outros temas basilares para o direito, como o funcionamento do sistema jurídico e das instituições estatais, e especificamente para o direito tributário, garante que sejam limitados eventuais excessos cometidos pelo contribuinte ou pelo Estado à revelia da Carta Magna.²⁸⁵

Isso porque, próprio sistema tem alternativas, como a ampliação do intervalo temporal, como é o caso do prazo decadencial de cinco anos e o termo inicial da contagem deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda poderia ter celebrado o ato de lançamento. Há hipóteses de redução desse intervalo, como ocorre com o prazo prescricional, cinco anos, deslocado o termo inicial para a data que o contribuinte tiver ciência da pretensão tributária, em determinados casos. Ainda, há casos em que a norma retroagirá para atender à lógica do próprio sistema. Por isso, nessa medida, o poder judiciário, “dizendo o direito aos casos concretos, institui o lapso temporal que melhor consultar à realização do que entende por justo. É nesse sentido que se diz, metaforicamente, que o Direito é senhor do tempo”. O princípio geral que traz a declaração de nulidade da norma, revogando-a com efeitos retrospectivos, *ipser juri ab initio*, atribuição de efeitos *ex tunc* à decisão que declara a inconstitucionalidade, é o mesmo que possibilita ao judiciário modular os efeitos. Pela necessidade de previsibilidade, um dos aspectos da segurança jurídica, é que temos essa sistemática atualmente vigente.²⁸⁶

²⁸⁵ Pensando sobre os limites para a modulação, pergunta-se, “por que não aproveitarmos o ensejo para estabelecer os limites que estão faltando? Por que não emendarmos a Constituição em trechos como esse, atendendo às reivindicações dos especialistas, para aperfeiçoar um sistema que vem sendo construído como a projeção do sentimento histórico da sociedade brasileira? O Direito é senhor do tempo, frase difundida nos textos mais conhecidos de Filosofia e de Teoria Geral. Seja para estipular, reduzir ou ampliar a eficácia da disciplina dos comportamentos intersubjetivos, o legislador, no seu sentido mais amplo (o do Poder Legislativo, o do Judiciário, o do Executivo ou o do Setor Privado), isto é, todas aquelas que, investidas de competência pela ordem jurídica em vigor, têm a prerrogativa de fazer inserir normas no sistema, tanto as gerais e abstratas, como as individuais e concretas ou as individuais e abstratas, o legislador, repita-se, está devidamente credenciado a manipular o tempo tendo em vista a configuração dos projetos regulatórios que bem lhe aprouver.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 335.

²⁸⁶ Considerando que a qualquer tempo pode ser extirpada do ordenamento norma tida por inconstitucional, aplicando-se a pena de nulidade, como regra, “prejudicaria não somente a certeza do direito, mas também e principalmente o próprio direito, enquanto sistema prescricional de condutas, uma vez que toda norma goza da presunção de constitucionalidade até ser expulsa do sistema” CARVALHO,

Para manutenção do equilíbrio do ordenamento²⁸⁷ que há essa competência dada ao judiciário de manipular os efeitos de suas decisões, ou seja, existe para que a própria sanção de nulidade seja possível e não desencadeie grande instabilidade e descrédito no sistema normativo, indo de encontro a um dos pilares do sistema – segurança jurídica. É justamente para atender casos excepcionais e específicos que há no ordenamento brasileiro a anulabilidade de norma inconstitucional com a “modulação de seus efeitos surgiu como importante instrumento para salvaguardar o princípio da Supremacia da Constituição e outros valores fundamentais como o primado da segurança jurídica”.²⁸⁸

Esse equilíbrio sistêmico existe principalmente em razão da segurança jurídica, mas para que seja mantido esse equilíbrio sistêmico no direito tributário pensar fundamental a observância da irretroatividade que, muito além de um outro pilar, é base de sustentação do pilar da segurança jurídica para o contribuinte e para o Estado.

Sobre o tema, o Ministro Leitão de Abreu, em acórdão de sua relatoria, publicado em maio de 1977, já trazia preocupações sobre a irretroatividade, com pontos contemporâneos aos às questões de hoje, afirmou que tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, principalmente quando a lei é declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, o impacto que essa decisão gerará, o que a declaração de inconstitucionalidade pode atingir o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo.²⁸⁹

Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 336.

²⁸⁷ Nesse contexto, foram promulgadas em 1999 duas Leis ordinárias – a Lei n. 9.868/99 e a Lei n. 9.882/99 –, anunciando, entre seus preceitos, dois dispositivos da maior relevância, que inovaram o tema da modulação dos efeitos no ordenamento jurídico brasileiro. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 337.

²⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 337.

²⁸⁹ Ainda asseverou que “certado se me afigura, também, o entendimento de que se não deve ter como nulo ab initio ato legislativo que entrou no mundo jurídico munido de presunção de validade, impondo-se, em razão disso, enquanto não declarado inconstitucional, à obediência pelos destinatários dos seus comandos. Razoável é a inteligência, a meu ver, de que se cuida, em verdade de ato anulável, possuindo caráter constitutivo a decisão que decreta nulidade. Como, entretanto, em princípio. Os efeitos dessa decisão operam retroativamente, não se resolve, com isso, de modo pleno, a questão de saber se é mister haver como delitos de orbe jurídico atos ou fatos verificados em conformidade com a norma que haja sido pronunciada como inconsistente com a ordem constitucional. Tenho que procede a tese, consagrada pela corrente discrepante, a que se refere a Corpus Juris Secundum, de que a lei inconstitucional é um

Nesse sentido, não apenas reforça, mas complementa fundamentalmente a modulação de efeitos em matéria tributária os dispositivos trazidos pela LINDB e pelo CPC sobre o tema. Inclusive, o Supremo tratou especificamente do artigo 23 da lei de introdução em recente julgado, mais especificamente em ação direta de inconstitucionalidade²⁹⁰ ajuizada pelo Procurador-Geral da República em face lei estadual de São Paulo, que fixava alíquotas de ICMS sobre operações com energia elétrica e serviços de comunicação em percentuais superiores à alíquota geral do tributo. Sob fundamento de violação ao artigo 155, § 2º, III, da CRFB/88, sustentando que o princípio da seletividade determina a fixação de alíquotas reduzidas para operações e serviços essenciais, de modo que a seletividade deve corresponder à essencialidade do serviço, e não ao montante consumido, o qual nem sempre diz respeito à capacidade contributiva do cidadão.²⁹¹

fato eficaz, ao menos antes da determinação de inconstitucionalidade”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 79.343, Relator Ministro Leitão de Abreu, RTJ nº 82, Página 791.

²⁹⁰ Seguem alguns trechos da ementa do caso: “Questão controvertida. A impugnação em tese posta na presente ação direta de inconstitucionalidade consiste em saber se a instituição de alíquota do ICMS a operações de energia elétrica e a serviços de comunicação em percentual superior à alíquota modal ofende o princípio da seletividade, em razão da essencialidade do produto, previsto para esse tributo no art. 155, § 2º, inc. III, da Constituição da República. Nesse sentido, urge definir se é aplicável ao presente caso a tese de julgamento fixada no Tema nº 745 do e mentário da Repercussão Geral. 2. Preliminares. A promulgação da Lei Complementar nº 194, de 2022, não impacta no conhecimento integral de ação direta de inconstitucionalidade movida em face de lei estadual que disponha sobre a matéria de forma distinta. O advento de uma norma geral editada pela União paralisa a eficácia, no que for contrária, de lei estadual na condição de norma suplementar. A suspensão da eficácia de uma lei estadual, nos moldes do art. 24, § 4º, da Constituição da República, somente leva à prejudicialidade de uma ação direta de inconstitucionalidade contra ela movida nos casos em que seja impossível a retroação da eficácia do objeto. Nos demais casos, é possível o conhecimento da ADI, dado que o juízo de inconstitucionalidade opera-se na dimensão da validade, e não da eficácia. 3. Mérito. Rejeição dos argumentos no sentido da extrafiscalidade, peculiaridades do Estado editor da norma impugnada, da autonomia financeira e possibilidade de reversão de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Uma vez adotada a técnica da seletividade pelo Legislador estadual, a eficácia negativa desse princípio obsta que o Poder Público onere um bem ou serviço essencial, como é o caso da energia elétrica ou das comunicações, com alíquota superior à geral. Tema nº 745 do e mentário da Repercussão Geral. 4. Modulação de efeitos. Ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito do RE nº 714.139-RG/SC, que se deu em 05/02/2021, a eficácia desta decisão será postergada para o exercício financeiro de 2024, o que se justifica pelo encetamento de novo ciclo do plano plurianual. Precedentes. Ademais, tem-se por certo que se modula a eficácia temporal de uma decisão a qual diz respeito a uma lei estadual atualmente suspensa, por força do advento da Lei Complementar nº 194, de 2022, e da dicção do art. 24, § 4º, da Constituição da República. 5. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada precedente.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 7112, Relator Ministro André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2022 e publicado em 06/12/2022.

²⁹¹ A ação aqui tratada é de SP, mas foram 25 ações ajuizadas pelo procurador-geral da República, no STF, (ADIs) contra leis estaduais que fixam alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre energia elétrica e serviços de comunicação em percentual superior à alíquota geral. Segundo o procurador-geral, a energia elétrica, que no início do século passado era considerada artigo de luxo, reservado somente às famílias abastadas, é hoje indispensável em qualquer residência,

O Relator, Ministro André Mendonça, entendeu coerente a fundamentação apresentada pela procuradoria geral da república, assim, votou pela procedência do pedido, aplicando ao caso a tese firmada por esta Corte no julgamento do RE nº 714.139, Tema 745 – Repercussão Geral: “uma vez adotada a técnica da seletividade pelo Legislador estadual, a eficácia negativa desse princípio obsta que o Poder Público onere um bem ou serviço essencial, como é o caso da energia elétrica ou das comunicações, com alíquota superior à geral”.²⁹² Tendo em vista a repercussão da decisão no caso em comento, o relator demonstrou preocupação com a modulação temporal e a interligação constitucionalmente adequada entre tributação e livre concorrência, para que seja observada a neutralidade fiscal. Isso porque um agente econômico em comparação aos demais, quando sejam concorrentes diretos em dado mercado, pode ter uma significativa vantagem comercial, pelo simples fato de ter ajuizado uma ação judicial. No limite, a racionalidade empresarial pode levar a temerosa conclusão no sentido de que uma empresa para ser competitiva no Brasil precisa discutir, no mínimo, uma série de controvérsias tributárias no Poder Judiciário.

Por evidente, esse estímulo à macrolitigância fiscal termina por depor contra a eficiência e a legitimidade do próprio judiciário, já que a delimitação temporal na modulação não se cuida de momento oportuno para revisitar referido problema, mas, sim, lançar bases para uma deliberação adequada em azo futuro. A despeito dos questionamentos sobre o impacto na racionalidade empresarial da modulação de efeitos em si, o relator sugeriu que, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito RE nº 714.139, Tema 745 – Repercussão Geral, datado de 05 de fevereiro de 2021, a eficácia desta decisão será postergada para o exercício financeiro de 2024, o que se justifica face ao novo ciclo do Plano Plurianual. Fundamentou a proposta também na preocupação com a observância da segurança jurídica, em

como item mínimo de subsistência e conforto. O mesmo ocorre com a internet e os demais serviços de comunicação, que têm adquirido crescente status de essencialidade na vida contemporânea. Outro argumento é de que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 714139 (Tema 745), julgou inconstitucional a fixação da alíquota do ICMS sobre fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em patamar superior à cobrada sobre as operações em geral, em razão da essencialidade. Essa decisão produzirá efeitos apenas a partir do exercício financeiro de 2024, levando em conta o impacto nas contas públicas dos entes federativos. As ações ajuizadas foram: *ADIs 7108 (PE), 7109 (MS), 7110 (PR), 7111 (PA), 7112 (SP), 7113 (TO), 7114 (PB), 7115 (MA), 7116 (MG), 7117 (SC), 7118 (RR), 7119 (RO), 7120 (SE), 7121 (RN), 7122 (GO), 7123 (DF), 7124 (CE), 7125 (ES), 7126 (AP), 7127 (PI), 7128 (BA), 7129 (AM), 7130 (AL), 7131 (AC) e 7132 (RS)*. Fonte: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=484669&ori=1>. Acessado em: 16/03/2023.

²⁹²<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4307031&numeroProcesso=714139&classeProcesso=RE&numeroTema=745>. Acessado em: 16/03/2023.

especial de acordo com o disposto no artigo 23 da LINDB, regulamentado pelo artigo 7º do Decreto 9.830/2019²⁹³, os quais tratam sobre a imprescindibilidade da adoção de regime de transição em decisões impactantes como a sugerida.

Além do caso acima mencionado, importante também mencionar que no julgamento do RE 628075/RS, Tema 490 – Repercussão Geral, de Relatoria do Ministro Edson Fachin, em que se discutia, à luz dos artigos 1º; 2º; 102; 155, § 2º, I; da CRFB/88, a possibilidade, ou não, de ente federado negar a adquirente de mercadorias o direito ao crédito de ICMS destacado em notas fiscais, em operações interestaduais provenientes de outro ente federativo, que concede, por iniciativa unilateral, benefícios fiscais pretensamente inválidos.

Os Ministros, por maioria de votos, apreciando o Tema 490 da repercussão geral, negaram provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, “uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”. Ainda, a Corte “conferiu à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas”, prevendo ainda que “caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão”.²⁹⁴

Em resumo, a Corte, com relação à modulação, a corte considerou o tempo em que o ato normativo foi vigente e produziu efeitos, gerando legítima expectativa para o contribuinte, já que inserido no sistema é presumida sua constitucionalidade. Aqui o posicionamento segue a linha já adotada pelo STF, a exemplo da ADI 4481²⁹⁵, de Relatoria do Ministro Luís Roberto

²⁹³ Regime de transição – “Art. 7º. Quando cabível, o regime de transição preverá: I - os órgãos e as entidades da administração pública e os terceiros destinatários; II - as medidas administrativas a serem adotadas para adequação à interpretação ou à nova orientação sobre norma de conteúdo indeterminado; e III - o prazo e o modo para que o novo dever ou novo condicionamento de direito seja cumprido”.

²⁹⁴ Segue trecho da ementa: “o estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade. (Tema 490 da repercussão geral). SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 628075, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020 e publicado em 01/10/2020.

²⁹⁵ “A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão

Barroso, e ADI 5467²⁹⁶, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, inclusive, neste último caso o Ministro relator deixou claro que, ao modular os efeitos da decisão, a Corte acaba por conciliar a validade e a cogência entre as normas constitucionais e a segurança jurídica dos contribuintes.

Além de levar em consideração o tempo que vigorou o ato normativo para modular *in casu*, a Corte também asseverou que a matéria tratada não era pacífica na jurisprudência da Corte, não era de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante, existindo argumentos relevantes para ambos os lados, por isso, inclusive, o Plenário do supremo já havia se posicionado nos dois sentidos. Por tal razão, o julgamento do caso é paradigmático e essencial que a corte proceda a modulação estipulando o prazo para produção de efeitos para frente, esse seria o momento mais adequado a se considerar.

A corte asseverou que “os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais”.²⁹⁷ Para isso, utilizou-se de dados constantes nos autos apresentadas também por *amicus curiae* de que, caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem. A questão quanto às consequências do julgamento é debate entendido fundamental pela Corte “não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte”.²⁹⁸

Interessante ainda que o julgamento do tema 490 trouxe expressamente menção à LINDB, vejamos o trecho: “deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às

produza efeitos a contar da data da sessão de julgamento”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 4481, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2015 e publicado em 19/05/2015.

²⁹⁶ Segue trecho do acórdão: “nesse sentido, mercê das razões de segurança jurídica dos contribuintes alcançados pelas normas ora analisadas, proponho sejam modulados os efeitos da decisão de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, conferindo-lhes efeitos ex nunc, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/99, a contar da data do deferimento da medida cautelar ora confirmada (29/3/2017), quando restou suspensa a aplicação dos dispositivos aqui declarados inconstitucionais”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 5467, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 16/09/2019. Página 19 do acórdão.

²⁹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 628075, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020 e publicado em 01/10/2020. Página 16 do acórdão.

²⁹⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 628075, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020 e publicado em 01/10/2020. Página 42 do acórdão.

normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador”. Entendeu-se também que a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte face às ações do fisco, isso em diversos planos, seja legislativo, seja administrativo, ou seja, a atuação deve seguir os ditames constitucionais, mas desse estar em diálogo com a função do estado fiscal, pensando também nas consequências da arrecadação tributária.²⁹⁹

Visto esses precedentes, podemos depreender que, com base na segurança jurídica e excepcional interesse social, o que se pretende resguardar são as normas individuais e concretas já produzidas, ou seja, as relações jurídicas formuladas com base no ordenamento jurídico vigente à época. Resguardando relações jurídicas já estabilizadas e que se consolidaram, situações já firmadas pelos contribuintes com base no sistema jurídico vigente. Não seria prudente, prezando pela própria estabilidade e confiabilidade sistêmica, desestabilizar relações legitimamente desenvolvidas dentro da ordem válida no momento que praticadas. Principalmente quando se trata de alteração relevante de entendimento jurisprudencial, com definição de uma nova orientação.³⁰⁰

Temos uma rejeição do próprio ordenamento de medidas de alteração brusca de regulação de fatos ocorridos no mundo fenomênico. Retroação de normas jurídicas é claramente contra a diretriz do sistema jurídico, tanto que as exceções são poucas e previstas de forma expressa. O que é interessante perceber aqui é que a retroação, seja realizada pelo Poder Legislativo, seja realizada pelo Poder Judiciário, seja pelo Poder Executivo, possuem o mesmo

²⁹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 628075, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020 e publicado em 01/10/2020. Página 42 e 43 do acórdão.

³⁰⁰ “Mas, como me parece que ficou bastante claro, o que aqui repudio é outra coisa, a saber: a abrupta imposição de uma nova jurisprudência, em um tema de tanta repercussão na vida e higidez das empresas, sem levar em conta todas aquelas situações criadas e consumadas diante da expectativa criada pelo próprio Poder Judiciário. Ora, em si mesmo o expresso veto constitucional à retroatividade das leis (Constituição, art. 5º, inc. XXXVI) comporta fácil extensão analógica capaz de produzir sua imposição à jurisprudência nova, que não deverá atingir situações pretéritas, já consumadas sob a égide da antiga (...) Qualquer violação a essas diretrizes suprema compromete, irremediavelmente, a realização do princípio implícito da certeza, como previsibilidade, e, ainda, o grande postulado, também inexpresso, da segurança jurídica. Em face do exposto, fica claro ser o direito o senhor do seu tempo, controlando a bidirecionalidade passado/futuro das relações jurídicas que ele mesmo prescreve, fundando o clima de segurança que o sistema exige de si mesmo como condição para a sua própria existência, motivo por que dissemos que o sobreprincípio da segurança jurídica depende de fatores sistêmicos. A irretroatividade é o primado que se ocupa do passado; enquanto que, para o futuro, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica, como já vimos anteriormente.” CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. E-book. Kindle - página 340 a 342.

impacto, já que tratamos de normas jurídicas introduzidas no sistema, com alteração, tão somente, do veículo introdutor. Quando se fala em norma jurídica, não podemos nos restringir somente ao legislativo, fundamental lembrar dos demais poderes e em como eles podem também violar regras basilares das normas jurídicas, a exemplo a irretroatividade, desencadeando desestabilidade sistêmica ampla, trazendo descrédito para a integralidade do ordenamento jurídico

Avançando no debate da modulação e considerando as fontes normativas atualmente existentes sobre o tema, podemos notar que há um tratamento diferente daquele que tradicionalmente se vem dando à sua previsão legal originária do art. 27 da Lei 9.868/1999, alguns pontos específicos são necessários levar em consideração, para além daqueles originalmente previstos, dentre eles, o reconhecimento do caráter normativo das decisões proferidas pelo judiciário.

No CPC/2015, que entrou em vigor no ano seguinte, veio um dispositivo que tratou expressamente da modulação de efeitos, mais precisamente, artigo 927, §3º. Já constava, inclusive, na primeira versão do código, que foi elaborada pela comissão de juristas especializados convocada pelo Presidente do Senado à época, José Sarney. Os integrantes da comissão: Ministro Luiz Fux como presidente, então ministro do STJ, por Adroaldo Furtado Fabrício, Benedito Cerezzo Pereira Filho, Bruno Dantas, Elpídio Donizete Nunes, Humberto Theodoro Junior, Jansen Fialho de Almeida, José Miguel Garcia Medina, José Roberto dos Santos Bedaque, Marcus Vinicius Furtado Coelho, Paulo Cezar Pinheiro Carneiro e Teresa Arruda Alvim Wambier como relatora-geral.³⁰¹

A inclusão do dispositivo sobre modulação de efeitos no CPC/2015 foi do atual Ministro do STF, Luiz Fux. A sugestão da inclusão era para que houvesse uma previsão processual possibilitando expressamente a modulação, principalmente no caso de alteração de jurisprudência pacificada ou posição adotada em precedente vinculante. De fato, é de se afirmar que a previsão sobre modulação é uma das mais relevantes e interessantes inovações do novo código. Podemos também afirmar que o artigo 927, § 3º, de fato, decorreu, fundamentalmente, da constatação, pelo próprio legislador, de que as decisões do judiciais, principalmente as dos “Tribunais Superiores, têm certa carga normativa, carga esta que não deve, em certos casos,

³⁰¹ Comissão de Juristas instituída pelo Ato do Presidente do Senado Federal nº 379, de 2009, destinada a elaborar Anteprojeto de Novo Código de Processo Civil. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=490267>.

incidir retroativamente. Isto, é claro, sem falar no caso dos precedentes vinculantes, em que dita carga normativa é imposta por lei”.³⁰²

De fato, a previsão trazida pelo parágrafo 3º do art. 927 do CPC reforça a tendência já vivenciada no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, reforçando a ferramenta da modulação e prevendo novas hipóteses de uso, alargando a materialidade a ser objeto de modulação. É de se afirmar que o referido artigo acaba por consagrar no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de modulação dos efeitos de decisões por parte de juízes e tribunais, não apenas em casos de controle concentrado de constitucionalidade. Ou seja, “a menção (no §3º) a ‘tribunais superiores’ com iniciais minúsculas merece ser interpretada para albergar também os Tribunais de Justiça dos Estados, o do Distrito Federal e Territórios e os Tribunais Regionais Federais”.³⁰³

Adentrando na redação do dispositivo, é de notar que prevê sobre a necessidade de juízes e tribunais observarem: i) decisões do STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade; ii) enunciados de súmula vinculante; iii) acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; iv) enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e v) orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.³⁰⁴ Em seguida, no §1º do artigo 927 determina-se a necessidade de observância pelas decisões judiciais daquilo previsto nos artigos 10 e 489, parágrafo 1º, do CPC, concretizando o dever de fundamentação das decisões pelo judiciário e a necessidade de manifestação adequada das partes.³⁰⁵

³⁰² ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 15 e 16.

³⁰³ BUENO, Cassio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil anotado. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 571 e 572.

³⁰⁴ Vide incisos de I a V do artigo 927 do CPC.

³⁰⁵ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Art. 489. São elementos essenciais da sentença: I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo; II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem. §1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos

A linha prevista nesse dispositivo segue uma nova linguagem para o processo civil brasileiro, pretensão no “Novo CPC”, de valorizar os precedentes dos tribunais superiores, especialmente pelo próprio judiciário, por tribunais e por magistrados em primeiro grau. Tal postura vanguardista consta dos artigos 926 e 927.³⁰⁶

Ainda detalhando o artigo 927 do CPC, relevante colacionar §3º face à sua importância: “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”. De fato, é uma ampliação muito relevante, diante da expansão das hipóteses em que o judiciário está legitimado à realizar a modulação de efeitos: quando há alteração de jurisprudência dominante dos tribunais superiores e daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos.³⁰⁷

A expansão do instituto da modulação de efeitos ocorreu não apenas com o “Novo CPC”, mas também com a Lei nº 13.655/2018, que incluiu alguns artigos à LINDB, questão que já vimos em tópicos anteriores desse trabalho, o que traduz não só uma nova linguagem para o processo civil, mas para todo o ordenamento jurídico. Refletindo a preocupação do sistema jurídico com sua estabilidade, sempre buscando dar mais segurança jurídica para as relações sociais reguladas pelo direito.

indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. §2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão. §3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.

³⁰⁶ “O Código de Processo Civil de 2015 trouxe diversas inovações para o direito brasileiro, que exigirá novas considerações por parte da doutrina e novos procedimentos judiciais e administrativos. As alterações procedimentais são grandes, como, por exemplo, o fim dos processos cautelares como “entidades autônomas”. Mas nossa atenção se volta para questões de fundo que interferem na teoria geral do direito e até na filosofia do direito, como a aplicação subsidiária do CPC a todos os processos administrativos (art. 15) e a obrigação de aplicação dos precedentes pelos próprios tribunais e pelos juízes que lhe são hierarquicamente inferiores (artigos 926 e 927)”. BECHO, Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 71, pp. 499 - 530, jul./dez. 2017. Página 509.

³⁰⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. Novo CPC. Fundamentos e sistematização. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. Página 338 a 362.

Não muito diferente daquilo que nos trouxe o artigo 927 do CPC, os artigos 23 e 24 da LINDB tratam da relevância quanto à oscilação de entendimento jurisprudencial e a necessidade de maior estabilidade sistêmica. Dando mais força à necessidade de coerência e coesão dos precedentes, direcionando ao julgador administrativo para que siga com a motivação e fundamentação das decisões proferidas e as manifestações anteriores, atento à segurança jurídica. Inclusive, o artigo 24 é mais equalizado com o CPC prevendo a necessidade de motivação e fundamentação suas decisões com coerência àquelas anteriormente proferidas, para garantir a observância do princípio da segurança jurídica.

Pelos artigos 23 e 24 é possível depreender dois pontos fundamentais que serão norteadores do instituo da modulação de efeitos: i) possibilidade de incluir regras de transição, no próprio corpo decisório, para regular atos praticados entre a orientação que foi superado e a decisão que alterou o entendimento e ii) quanto aos atos praticados de acordo com a orientação anterior temos duas questões: ii.i) não seja rescindida sentença proferida com base em orientação jurisprudencial superada, quando era este o entendimento predominante à época e ii.ii) a regularidade dos atos ou das condutas das partes sejam avaliados em conformidade com orientação existente à época em que concretizados.³⁰⁸

Podemos notar que o artigo 927 do CPC e os artigos 23 e 24 da LINDB, com suas peculiaridades, tratam da relevância quanto à oscilação de entendimento jurisprudencial e a necessidade de maior estabilidade sistêmica. Mais atual e avançado que aquilo que tínhamos tradicionalmente na previsão legal originária do art. 27 da Lei 9.868/1999, até por isso, que atualmente, analisando todos esses dispositivos em conjunto temos os parâmetros normativos atuais para a modulação de efeitos.

³⁰⁸ ARRUDA Alvim, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*. Páginas 19 e 21.

CONCLUSÕES

Em uma sociedade como a atual, demasiadamente complexa e dinâmica, a base para a produção de normas gerais é vetorizada e cada vez mais solicitada face aos novos conflitos que naturalmente exigem diferentes soluções. Isso desencadeia para o sistema jurídico um crescente conjunto de complexidades, mesmo que em menores proporções que no mundo fenomênico. E como interlocutor sistêmico fundamental temos o judiciário, que lidará diretamente com toda essa complexidade produzindo normas jurídicas, devendo garantir a confiança e a previsibilidade sistêmicas.

Tendo o direito, como sistema jurídico, também a função de redução da complexidade e dos conflitos sociais, deve o julgador decidir de acordo com as determinações do próprio sistema jurídico, de forma impermeável. As decisões tomadas pelo Poder Judiciário devem ser protegidas no centro face às proximidades periféricas, afastando-se de ingerências exógenas, como do sistema político e do sistema econômico. Essas são premissas mínimas que devem ser observadas para garantir o Estado Democrático de Direito.

Atribuir ao sistema jurídico a função metalinguagem, de que as decisões do Poder Judiciário são e devem ser operações sistêmicas fechadas, em nada prejudica o caráter aberto e amplo do sistema jurídico aos valores e à própria evolução desses valores. Pelo contrário, ao pensar nesse modelo, percebeu-se o direito com sua amplitude valorativa e seu amplo diálogo com a complexidade dos problemas atuais. Contudo, esse diálogo se dá por intermédio do caráter sintaticamente homogêneo do direito positivo, que: i) em primeiro lugar, deve ser visto como camada linguística que possui uma estruturação como sistema autônomo e, ii) em segundo lugar, que as partes que compõem o conjunto do direito positivo são normas jurídicas, pensando sob o seu sentido estrito, se manifestam por intermédio de proposições hipotético implicacionais.

A escolha por esse caminho hermenêutico nos permitiu compreender que um dos aspectos do sistema jurídico é, justamente, o de ser homogêneo, em termos sintáticos, constituinte de uma realidade propriamente sua. A partir disso, estruturamos a base do nosso estudo, concluindo que: i) disposições normativas que tratam da modulação de efeitos no direito brasileiro como direito positivo que são devem servir de caminho hermenêutico para o intérprete; ii) não devendo a modulação se resumir a aspectos da facticidade jurídica, ou seja, apenas a questões fenomênicas e iii) ao analisar os parâmetros do sistema jurídico brasileiro, portanto, parâmetros normativos, para que a modulação/calibragem dos efeitos seja uma busca

jurídica, essa análise se dará dentro linguagem jurídica, devendo ser a razão que levará o Tribunal a modular ou não os efeitos da decisão pertencente à linguagem jurídica, ou seja, de cunho normativo.

Para estruturar e concluir dessa forma, pensamos o direito como texto, com base axiológica no Constructivismo Lógico-Semântico. Considerando que este adota, como um diferencial metodológico, o direito como texto, linguagem, seguimos no campo hermenêutico. Pensar a partir do Constructivismo nos permitiu estabelecer algumas premissas para seguirmos na pesquisa intentada: i) primeira premissa: pensar o direito como um sistema normativo que visa a regular a conduta humana, integrado pelas faces inerentes ao próprio direito, cuja essência é delineada por intermédio da linguagem, regulando por meio desta as condutas humanas; ii) segunda premissa: análise analítica, decorrente da própria percepção humana, que delimite bem a realidade a ser analisada, recortando-a de forma precisam, para depois recompor essa realidade, em uma elaboração visando à completude desse recorte; iii) terceira premissa: ter o direito como um objeto cultural, canalizador dos valores eleitos pela sociedade - pressupõe a tradição social, ou seja, canaliza os valores que a sociedade pretende sejam realizados; iv) quarta premissa: o direito cria a realidade, para se manter a coerência metodológica, há que investigar do fenômeno do direito, com base no pressuposto próprio da linguagem jurídica, constante do sistema jurídico, que nos permitirá uma reflexão aprofundada e uma solução adequada juridicamente para o caso.

A partir disso, concluímos que não cabe ao intérprete uma escolha aleatória de parâmetros, os enunciados que devem guiar sua atividade são aqueles indicados expressamente pelo texto constitucional. Quando o intérprete opta pela modulação de efeitos, deve se parametrizar nos ditames sistêmicos, ou seja, buscar apenas fundamentos constitucionais ou legais, se utilizando de argumentos exógenos ao sistema jurídico apenas para contextualizar e contemporizar o debate, mas, de modo algum poderá utilizar esses argumentos como razão de decidir. Tendo em mente o caráter normativo da decisão da Corte que opta pela modulação de efeitos, é necessário observar alguns pontos. Até porque, a realidade do direito não se confunde com a realidade social. O direito constrói sua realidade a partir da linguagem, tomando como referência a realidade social, mas utilizando de seu código próprio para regulá-la. Veja, essa característica nos fez perceber que o direito apenas se faz possível por intermédio de atividade hermenêutica, entre a realidade social e a realidade jurídica impreterivelmente, havendo sempre uma figura humana que realizará essa transmutação entre mundo fenomênico e mundo jurídico (mundo social => homem => mundo jurídico). Nada será conhecido para a realidade jurídica

se não ingressar em seu sistema, e esse ingresso apenas é possível por intermédio da atividade interpretativa, hermenêutica.

Desse modo, percebemos que reconhecer o caráter normativo da decisão que opta pela modulação de efeitos nos permite concluir: i) que a decisão compõe o sistema jurídico; ii) que deve seguir os mesmos ditames de qualquer norma que integra o sistema para ser considerada válida e eficaz; iii) que, em decorrência disso, essa decisão, realizada pelo aplicador do direito, deve passar por um ciclo de positivação; iv) que nesse ciclo de positivação realiza uma síntese lógica, transitando entre normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas (trânsito entre o plano amplo do sistema jurídico e o plano da facticidade jurídica); v) que há um caminho estrutural seguro para completar esse ciclo de positivação, no Construtivismo os planos de significação são o norte; vi) que essas normas devem ser observadas sob a óptica sistêmica e não de forma isolada, tendo como norte a constituição e as normas referentes à decisão a ser tomada e vii) ainda que não se entenda ser o plano de significação do Construtivismo válido, ao se vislumbrar o direito como sistema jurídico, composto por normas jurídicas, e mesmo como linguagem, para a decisão que modula os efeitos ser considerada válida, devem ser utilizados argumentos do próprio sistema como razão principal de decisão, utilizando-se de argumentos exógenos ao sistema apenas como elucidativos.

Tendo solidificado a base estrutural do trabalho, saímos de: como devem ser buscados os parâmetros para a modulação de efeitos (direito – linguagem e sistema) e por qual razão devemos seguir esses parâmetros já existentes (decisão que modula os efeitos possui caráter normativo e integra a dinâmica sistemática). Chegamos: na definição de quais são esses parâmetros (constitucionais e infraconstitucionais – *Lei n° 9.898/99, LINDB e CPC*) e na conclusão de que esses parâmetros dialogam entre si (base procedimental/estrutural para calibragem de efeitos).

A avaliação sobre a manutenção ou não de alguns dos efeitos ou totalidade das normas individuais e concretas produzidas com base na norma geral e abstrata que permanecem no sistema jurídico deve preceder de detida avaliação dos parâmetros principiológicos constitucionais e dos parâmetros infraconstitucionais, que têm sua correspondência no artigo 27 da Lei 9.868/99, nos artigos 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e no artigo 927, §3º, do Código de Processo Civil.

A necessidade de partimos do texto constitucional para a compreensão do sistema tributário brasileiro, esse reconhecimento é uma herança da doutrina do Professor Geraldo

Ataliba. Sem esse ponto de partida, teríamos uma enorme dificuldade em dimensionar as questões tributárias e suas peculiaridades dentro do seu subdomínio normativa, que cresce exponencialmente em complexidade. Essa opção de ponto de partida é para reduzir o plexo racional dos enunciados, permitindo lidar com os numerosos comandos prescritivos, ou seja, não se trata de uma mera opção de ponto de partida, vai além disso, é pressuposto indispensável para análise de qualquer questão afeta ao direito tributário.

Sobre os parâmetros infraconstitucionais podemos depreender a busca pela estabilidade e credibilidade do sistema jurídico, e esta não fica protegida se, ao modular, não se tem qualquer previsibilidade dos efeitos que eventualmente sejam desencadeados da modulação.

Primeiro vimos o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, concluindo que não devemos ter dúvidas sobre a natureza restaurativa da modulação, para que retornemos ao *status* em que se reconheça a máxima eficácia da Constituição, ou seja, apenas pode se modular se o estado de constitucionalidade gerar menor ofensa à Constituição em comparação com o estado de inconstitucionalidade. Nessa linha, devemos unir o interesse social decorrente da restauração da constitucionalidade com razões de segurança jurídica. Ainda, sendo o interesse social o meio para se preservar o estado de constitucionalidade, para que tenhamos o mínimo de violação à Constituição, um estado melhor e mais estável que aquele decorrente da decretação de inconstitucionalidade. E a excepcionalidade desse interesse se dá justamente na via da modulação como uma exceção sistêmica, não devendo o judiciário se utilizar desse instrumento em todos os seus julgamentos. Caracterizados os preceitos de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social para que seja preservado um estado mais condizente com os ditames constitucionais podemos e devemos pensar em modulação de efeitos. Temos que lembrar também do quórum necessário para se modular os efeitos da decisão.

Analisando o sistema jurídico e o que ele nos traz sobre modulação, vimos que não dispomos apenas do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 como normativo referente à modulação de efeitos, havendo outras fontes normativas que tratam do instituto.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro pela Lei 13.655/18 - LINDB, os artigos 20 e 21. A ideia dos dispositivos é dar previsibilidade ao direito, uma das faces da segurança jurídica, que está, como consequência, ligado ao mecanismo de eficácia jurídica dos fatos jurídicos já ocorridos. Vimos que o artigo 20 reconhece que a atividade de interpretação do julgador possui fundamento nos princípios gerais do direito e que, a despeito de seus valores abstratos intrínsecos, também podem ser utilizados de base o momento do julgamento, desde

que sejam avaliadas as consequências práticas da decisão. Vimos também que o artigo 21 objetiva dar racionalidade àqueles processos que desencadeiam em invalidação, prevendo que as consequências após a invalidação sejam levadas em consideração. Diante desse panorama doutrinário vieram as hipóteses do artigo 21, que delimita o ônus de que sejam avaliados os efeitos prospectivos da decisão, suas consequências, partindo exatamente da premissa da complexidade da declaração de efeitos *ex tunc* da invalidade do ato.

E a partir dos artigos 23 e 24 também da LINDB foi possível depreender dois pontos fundamentais que serão norteadores do instituto da modulação de efeitos: i) possibilidade de incluir regras de transição, no próprio corpo decisório, para regular atos praticados entre a orientação que foi superado e a decisão que alterou o entendimento e ii) quanto aos atos praticados de acordo com a orientação anterior temos duas questões: ii.i) não seja rescindida sentença proferida com base em orientação jurisprudencial superada, quando era este o entendimento predominante à época e ii.ii) a regularidade dos atos ou das condutas das partes sejam avaliados em conformidade com orientação existente à época em que concretizados.

Concluimos ainda que o artigo 927 do Código de Processo Civil - CPC e os artigos 23 e 24 da LINDB, com suas peculiaridades, tratam da relevância quanto à oscilação de entendimento jurisprudencial e da necessidade de maior estabilidade sistêmica. Mais atual e avançado que aquilo que tínhamos tradicionalmente na previsão legal originária do art. 27 da Lei 9.868/1999, até por isso, que atualmente, analisando todos esses dispositivos em conjunto temos os parâmetros normativos atuais para a modulação de efeitos. De fato, a previsão trazida pelo parágrafo 3º do art. 927 do CPC reforça a tendência já vivenciada no âmbito legislativo, doutrinário e jurisprudencial, reforçando a ferramenta da modulação e prevendo novas hipóteses de uso, alargando a materialidade a ser objeto de modulação. É de se afirmar que o referido artigo acaba por consagrar no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de modulação dos efeitos de decisões por parte de juízes e tribunais, não apenas em casos de controle concentrado de constitucionalidade.

Verificou-se, então, que a expansão do instituto da modulação de efeitos ocorreu não apenas com o “Novo CPC”, mas também com a Lei nº 13.655/2018, que incluiu alguns artigos à LINDB, o que traduz não só uma nova linguagem para o processo civil, mas para todo o ordenamento jurídico. Refletindo a preocupação do sistema jurídico com sua estabilidade, sempre buscando dar mais segurança jurídica para as relações sociais reguladas pelo direito. Nessa medida, portanto, fora possível verificar que, com base na segurança jurídica principalmente, o que se pretende resguardar com o instituto da modulação de efeitos são as

normas individuais e concretas já produzidas, ou seja, as relações jurídicas formuladas com base no ordenamento jurídico vigente à época. Resguardando relações jurídicas já estabilizadas e que se consolidaram, situações já firmadas pelos contribuintes com base no sistema jurídico vigente. Não seria prudente, prezando pela própria estabilidade e confiabilidade sistêmica, desestabilizar relações legitimamente desenvolvidas dentro da ordem válida no momento que praticadas. Principalmente quando se trata de alteração relevante de entendimento jurisprudencial, com definição de uma nova orientação.

Em palavras finais, identificou-se que a fase do presente trabalho está no *passo 2*, de cunho procedimental digamos assim. Saímos do *passo 1*, no qual definimos o ponto de partida para análise pretendida, a destino do *passo 2*, no qual, considerando o que fora definido no primeiro passo, identificamos qual o caminho legitimado sistematicamente para que seja realizada a modulação de efeitos.

E já dando um próximo passo, ainda temos mais duas fases importantíssimas que serão objeto de uma pesquisa futura e mais avançada - *passo 3: seguir esse caminho hermenêutico é suficiente? como evoluir, a partir desse caminho, na argumentação para modulação? ainda dentro dos limites sistêmicos ou de forma ampla? argumentos exógenos são ou devem ser aceitos? em que medida serão legítimos?* e *passo 4: esse caminho hermenêutico tem sido seguido pelo judiciário? há uma transposição de planos de linguagem ou podemos entender que a fundamentação está de acordo com o sistema jurídico efetivamente?*

Anexo I - Últimos 10 anos de modulação de efeitos em matéria tributária no Supremo

Pesquisa realizada entre *15 de fevereiro de 2023 a 18 de abril de 2023* no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, com um corte temporal de 10 anos, com o objetivo de angariar todos os acórdãos do Plenário do Supremo Tribunal Federal sobre modulação de efeitos em matéria tributária dentro desse período. Foram excluídos: os casos não tributários, aqueles em que não se discutiu ou se decidiu acerca da modulação e aqueles em que não se alcançou o quórum mínimo para modulação. Vale ressaltar que também foram adicionados processos tributários que não apareceriam normalmente na pesquisa de jurisprudência, como é o caso dos acórdãos ainda não publicados, tendo em vista que estavam disponíveis no site da Corte os fundamentos dos votos de cada Ministro. Após essa filtragem restaram *80 processos* que seguem detalhados a seguir.

ADI 429

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ajuizada pelo Governador do Estado do Ceará contra dispositivos da Constituição do Estado do Ceará que dispuseram sobre isenção, sob a alegação violação à reserva de lei complementar (art. 146, III, "c" da CF/88), bem como ao art. 155, §2º, XII, alínea "g" que condiciona a concessão de benefício fiscal de ICMS à prévia autorização pelo CONFAZ e, também, à reserva de iniciativa (art. 61. §1º, II, "b" da CF/88).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou improcedente o pedido em relação ao § 1º do art. 192 da Constituição do Estado do Ceará e, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à CF ao § 2º do art. 192 da Constituição do Estado do Ceará, sem declaração de nulidade. Em síntese se entendeu que a outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, é manifestamente inconstitucional.

Por fim, o tribunal modulou os efeitos da sua decisão para conceder o prazo de sobrevivência do benefício fiscal declarado inconstitucional por 12 (doze) meses a partir da publicação da ata do julgamento de mérito. Concluindo que a relevância social do benefício fiscal (isenção para deficientes auditivos) justificaria a manutenção da sua vigência com a concessão de um prazo razoável para o Estado regularizar a situação perante o CONFAZ.

ADI 4628

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo (CNC) contra o Protocolo ICMS 21/11 do

CONFAZ que versa sobre a tributação por ICMS de operações interestaduais em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Alegou-se a violação ao art. 155, §2º, VII, "b" da CF/88, ao art. 150, IV da CF/88 (princípio do não confisco), ao art. 150, V da CF/88 e à reserva de lei complementar para instituição de substituição tributária (art. 150, §7º c/c 155, §2º, XII, "b" da CF/88).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade formal e material do protocolo pelos seguintes fundamentos:

(a) A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas;

(b) O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011;

(c) O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais;

(d) A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88;

(e) Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

Por fim, o tribunal atribuiu efeito *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade a partir da decisão que deferiu a medida cautelar e suspendeu a norma impugnada em 2014, ressalvadas as ações judiciais já ajuizadas sobre o tema. A modulação foi fundamentada no possível prejuízo aos cofres públicos causado pelo provável ajuizamento de ações de repetição de indébito e, também, por razões de justiça fiscal.

RE 559937

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação (valor aduaneiro) prevista no art. 7º, I da Lei 10.865/04.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e reconheceu a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições” contida no inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Isso porque se entendeu que esta legislação violou o art. 149, §2º, III, a da CF/88 que delimitou a base de cálculo do PIS e da COFINS, quando tiverem alíquota ad valorem, deve ser o valor aduaneiro que não comporta em seu sentido técnico a inclusão do ICMS no cálculo.

Em sede de embargos de declaração opostos pela União o STF entendeu não ser o caso de modulação de efeitos pois "a mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida" e que "a segurança jurídica está, na verdade, na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal, exercendo, assim, o Supremo o papel que lhe é reservado - o de preservar a Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos".

RE 680089

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a validade do protocolo CONFAZ 21/2011 que instituiu forma de partilha das receitas do ICMS incidente nas aquisições não presenciais realizadas internet, telemarketing ou em showroom.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do protocolo por entender pela violação ao art. 155, §2º, VII, "a" e VIII da CF/88, pois a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas.

Por fim, o tribunal atribuiu efeito ex nunc à declaração de inconstitucionalidade com o mesmo marco temporal da modulação realizada nos autos da ADI 4628, ou seja, a partir da decisão que deferiu a medida cautelar e suspendeu a norma impugnada em 2014.

RE 595838

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a constitucionalidade, ou não, do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu contribuição, a cargo da empresa e destinada à Seguridade Social, de 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deu provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91 por entender que o dispositivo, "ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição."

Em sede de embargos de declaração opostos pela União o STF entendeu não ser o caso de modulação de efeitos pois "a mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida".

ADI 4481

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) contra dispositivos da Lei 14.985/06 do Estado do Paraná que instituíram a suspensão de recolhimento do ICMS e a concessão de créditos presumidos nas operações de importação realizadas através de aeroportos e dos portos de Paranaguá e Antonina, com desembaraço aduaneiro do Estado.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da legislação impugnada. Em síntese, entendeu-se que o mero diferimento não constitui benefício fiscal, mas aos demais incentivos foram enquadrados como benefícios

fiscais e, portanto, necessitariam de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão, nos termos do art. 155, §2º, XII, "g" da CF/88.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data da sessão em que se concluiu o julgamento de mérito. Em síntese entendeu-se que "a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes" e que, no caso, na ponderação entre a disposição violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica devem prevalecer estes dois últimos a indicar a necessidade de modulação.

ADI 4171

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens Serviços e Turismo (CNC) contra os parágrafos 10 e 11 da vigésima primeira cláusula do Convênio ICMS 110/2007 que preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar inconstitucionais os dispositivos impugnados. Em síntese entendeu-se que o convênio extrapolou a sua competência regulamentar prevista no §4º do art. 155 da CF/88, pois "não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmudando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar". Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora recolhido pelo substituto, a determinação de novo recolhimento implica bitributação não autorizada pela CF/88.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia diferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão. Em síntese assentou-se que a decisão implicaria repercussões aos contribuintes e aos Estados que teriam suas arrecadações diminuídas abruptamente, razão por que, considerando a segurança jurídica e o excepcional interesse econômico, o STF entendeu pela necessidade de atribuição de efeitos prospectivos à decisão.

ADPF 190

O caso cuida de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) ajuizada pelo Governador do Distrito Federal contra dispositivos da Lei 2.614/97 do Município da Estância Hidromineral de Poá que dispuseram sobre a redução da base de cálculo do ISS, mediante a determinação de exclusão de tributos federais do preço do serviço.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 190, § 2º, inciso II; e 191, § 6º, inciso II, e § 7º, da Lei nº 2.614/1997, do Município de Estância Hidromineral de Poá. Em síntese entendeu-se pela inconstitucionalidade formal da lei municipal por ter tratado de matéria com reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, II, "a" da CF/88. O STF também assentou a inconstitucionalidade material por violação ao art. 88 do ADCT que fixou a alíquota mínima para os ISS, assim como vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios que importem em redução da alíquota mínima.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data do deferimento da medida cautelar em 15/12/2015. Em síntese o tribunal entendeu que o lapso temporal expressivo em que a lei vigorou e a higidez financeira e orçamentária do município indicariam a necessidade de modulação com base no princípio da segurança jurídica.

RE 704292

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 5º, II; 146, III; 149; 150, I e III; 196 e 197, da Constituição Federal, a natureza jurídica da anuidade cobrada por conselhos de fiscalização profissional e, em consequência, a possibilidade, ou não, de sua fixação por meio de resolução interna.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade material sem redução de texto do art. 2º da Lei nº 11.000/04 de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, declarar a inconstitucionalidade da integralidade do seu § 1º. Em síntese entendeu o tribunal que "o grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu".

Por fim, o tribunal entendeu não ser o caso de modulação dos efeitos de sua decisão por ausência de indicação concreta e específica do risco irreversível à ordem social.

RE 593849

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 150, §7º da CF/88, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário para reformar o acórdão recorrido e afirmar o direito da parte recorrente em lançar em sua escrita fiscal os créditos de ICMS pagos a maior. Além disso, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade dos arts.22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. Isso tudo sob o fundamento de que "de acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

Por fim, o tribunal modulou os efeitos da sua decisão a fim de que o entendimento firmado somente será aplicado aos casos futuros, ressalvadas as ações já ajuizadas sobre o tema. Entendeu-se que o julgamento representou alteração parcial de precedente anterior do STF (ADI 1851), razão por que, tendo em vista o disposto no art. 927, §3º do CPC/15, procedeu-se à atribuição de efeitos prospectivos em vista da segurança jurídica.

RE 838284

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 150, I, da Constituição Federal, a validade, ou não, da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que estabeleceu limites máximos para a ART, até o valor de 5 MVR.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que “não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

Por fim, o tribunal não entendeu ser o caso de modulação de efeitos por alteração de precedente (art. 927, §3º do CPC/15), considerando que não foi modificada a jurisprudência

reafirmada no ARE 784445, mas sim a aplicação da sua ratio decidendi na hipótese reversa, ou seja, no precedente anterior a lei que delegou a fixação dos valores da taxa ART não previu os limites mínimos e máximos, enquanto que no presente caso houve a imposição de limites, de modo que neste caso a corte entendeu não haver afronta ao princípio da legalidade.

ARE 957650

O caso cuida de agravo em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 145, II e §2º e 150, I da CF/88, a constitucionalidade, ou não, da Taxa de Serviços Administrativos (TSA) instituída pelo art. 1º da Lei 9.960/00.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu pela reafirmação de jurisprudência por entender que ambas as Turmas do STF têm se manifestado no sentido de que a edição da Lei 9.960/00 não expurgou o vício de inconstitucionalidade presente na TSA, porquanto não especificado o fato gerador da exação pelo referido diploma legal.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela SUFRAMA o tribunal entender não ser o caso de modulação por não ter ocorrido a alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica e, por outro lado, a dependência financeira da SUFRAMA dos recursos da TSA não pode ser justificativa para negar aos contribuintes o direito legalmente assegurado de restituição de exação declarada inconstitucional, considerando que a maior parte da receita obtida com a taxa sequer era direcionada ao custeio dos serviços prestados pela autarquia.

ADI 3796

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra a Lei 15.054/06 do Estado do Paraná que instituiu benefícios fiscais para empresas locais como contrapartida a adesão a programas de investimento e geração de emprego e de natureza educacional (PRODEPAR).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da lei impugnada por entender que a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral viola o art. 155, §2º, XII, "g" em razão da necessidade de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento. Em síntese entendeu-se que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes e que, no caso, na ponderação entre a disposição

violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica devem prevalecer estes dois últimos a indicar a necessidade de modulação.

ADI 2663

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra a Lei 11.743/02 do Estado do Rio Grande do Sul que instituiu benefícios fiscais para empresas locais como contrapartida a adesão a programas de investimento e geração de emprego e de natureza educacional.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da lei impugnada por entender que a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral viola o art. 155, §2º, XII, "g" em razão da necessidade de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento. Em síntese, entendeu-se que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes e que, no caso, na ponderação entre a disposição violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica devem prevalecer estes dois últimos a indicar a necessidade de modulação.

RE 718874

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a constitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10.256/2001, que reintroduziu, após a Emenda Constitucional 20/1998, a contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, mantendo a alíquota e a base de cálculo instituídas por leis ordinárias declaradas inconstitucionais em controle difuso pelo Supremo Tribunal Federal.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário da União para reformar o acórdão recorrido e assentar a constitucionalidade formal e material da contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001. Em síntese, se entendeu que "as alterações constitucionais realizadas no inciso I do artigo 195 da CF/88, pela EC 20/98, não tiveram o condão de realizar a repristinação da exigência da contribuição em relação aos empregadores rurais pessoas físicas, fixadas com base na receita. Entretanto, a EC 20/98 permitiu que houvesse nova criação, agora por lei ordinária, não mais exigindo-se lei complementar, de contribuição previdenciária em relação aos

empregadores rurais pessoas físicas, com base de cálculo na receita. Essa criação foi feita com a inclusão dos empregadores rurais pessoas físicas como sujeito passivo na contribuição prevista no artigo 25".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelos contribuintes, o tribunal entendeu pela inexistência de razões para a realização de modulação dos efeitos da decisão. Ainda, entendeu-se pela inexistência de alteração de jurisprudência dominante e que tampouco restou comprovado risco à segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

ADI 4596

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) tendo por objeto o art. 11 da Lei nº 14.237/08 e os arts. 6-A, 6-B e 6-C do Decreto nº 29.560/08 do Estado do Ceará, os quais impõem o recolhimento do ICMS, nas entradas de mercadorias ou bens de outras unidades da Federação destinadas a pessoa física ou jurídica não inscrita no cadastro Geral da Fazenda do Estado.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada. Em síntese entendeu-se que "o Plenário da Corte já definiu que ofende o sistema constitucional de repartição interestadual de receitas previsto para o ICMS a instituição de diferença de alíquotas em favor do estado destinatário das mercadorias na hipótese de venda direta ao consumidor".

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade a partir do mês seguinte ao do julgamento da ação, ressalvadas as ações judiciais em curso. Em síntese, entendeu-se que deveriam ser adotadas as mesmas razões que levou o STF a modular os efeitos no bojo da ADI 4627, ou seja, com fundamentação no possível prejuízo aos cofres públicos causado pelo provável ajuizamento de ações de repetição de indébito e, também, por razões de justiça fiscal.

RE 651703

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do inciso V do art. 153 e do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, a incidência, ou não, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre

Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88". Em síntese entendeu-se que as atividades desempenhadas por esses planos se incluem no conceito constitucional de serviços.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelos contribuintes, o tribunal entendeu pela inexistência de razões para a realização de modulação dos efeitos da decisão. Em síntese entendeu-se que não houve alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica para a modulação dos efeitos do acórdão embargado.

RE 635688

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de aproveitamento integral dos créditos relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago na operação antecedente, nas hipóteses em que a operação subsequente é beneficiada pela redução da base de cálculo.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelos contribuintes, o tribunal entendeu pela inexistência de motivos para modulação de efeitos. Em síntese, entendeu-se que "a posição assentada na decisão de mérito do recurso cuidou-se simplesmente de uma reafirmação do mesmo posicionamento já assentado há mais de dez anos".

RE 643247

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 145, II e § 2º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da cobrança de taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio, instituída pela Lei nº 14.938/2003, do Estado de Minas Gerais.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "a segurança pública, presentes a prevenção e o combate a incêndios, faz-se, no campo da atividade precípua, pela unidade da Federação, e, porque serviço essencial, tem como a viabilizá-la a arrecadação de impostos, não cabendo ao Município a criação de taxa para tal fim".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela fazenda municipal, o tribunal entendeu pela necessidade de modulação de efeito da decisão com efeitos *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento, ressalvadas as ações anteriormente ajuizadas. Em síntese, se entendeu que "a alteração de jurisprudência consolidada há quase duas décadas justifica a eficácia prospectiva do novo pronunciamento, em atenção à segurança jurídica e ao interesse social, nos termos do artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil".

ADI 3984

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Governador do Estado do Paraná contra a Lei 13.790/06 do Estado de Santa Catarina, que “Institui o Programa de Revigoração do Setor de Transporte Rodoviário de Cargas de Santa Catarina – PRÓCARGAS/SC”.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da lei impugnada por entender que a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral viola o art. 155, §2º, XII, "g" em razão da necessidade de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento. Em síntese, entendeu-se que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes e que, no caso, na ponderação entre a disposição violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica devem prevalecer estes dois últimos a indicar a necessidade de modulação.

ADI 5467

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Solidariedade contra dispositivos da Lei 10.259, do Estado do Maranhão que instituiu o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado do Maranhão - MAIS EMPRESAS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade da lei impugnada por entender que a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral viola o art. 155, §2º, XII, "g" em razão da necessidade de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento. Em síntese entendeu-se que a

atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes e que, no caso, na ponderação entre a disposição violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica devem prevalecer estes dois últimos a indicar a necessidade de modulação.

ADI 1601

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Procuradoria-Geral da República contra o Convênio ICMS n. 120/96 do CONFAZ.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para: conferir interpretação conforme a Constituição das cláusulas primeira e parágrafos; terceira; quarta e quinta, do Convênio ICMS n. 120/1996, para assegurar a validade do convênio, no ponto em que autoriza a concessão de benefício de redução de alíquota interna de ICMS para 12%, apenas sobre o serviço de transporte aéreo de cargas e mala postal realizado no território da unidade da Federação (transporte intermunicipal), ressaltando a não incidência desse imposto sobre o transporte aéreo de passageiros. Outrossim, declarou a inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS n. 120/1996, por contrariedade à norma do inc. VII do § 2º do art. 155 da CF/88.

Por fim, o tribunal deixou de modular os efeitos da decisão considerando a suspensão cautelar, com eficácia *ex nunc*, da execução e aplicabilidade integral do Convênio, decidida pelo STF em 11/12/1997.

ADI 4705

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra a Lei 9.582/11 do Estado da Paraíba que dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, por meio de internet, telemarketing ou showroom.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação e fixou a tese de que "É inconstitucional lei estadual anterior à EC nº 87/2015 que estabeleça a cobrança de ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais de venda de mercadoria ou bem realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto". Em síntese entendeu-se que ofende a Constituição o estabelecimento da diferença de alíquotas do ICMS em favor do Estado destinatário na hipótese de venda direta ao consumidor final não contribuinte do imposto.

Por fim, o tribunal deixou de modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade considerando que a norma impugnada não teve a oportunidade de produzir efeitos eis que houve concessão de medida cautelar *ex tunc* na mesma ação dias após a entrada em vigor da lei.

ADI 3550

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Procuradoria-Geral da República contra o art. 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro que estipulou a concessão de créditos tributários de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada. Em síntese entendeu-se que o mecanismo criado pela lei consiste em indevida vinculação de receita de impostos a fundo, ao arripio do art. 167, IV, da CF/88.

Por fim, o tribunal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para que esta somente produza efeitos a partir da sessão de julgamento. Em síntese, a modulação foi realizada por razões de segurança jurídica, considerando que a lei estadual estava em vigor desde 2005, de modo que nesse período foram efetivadas contribuições e processadas as respectivas compensações de ICMS.

RE 628075

O caso cuida de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discute, à luz dos artigos 1º; 2º; 102; 155, § 2º, I; da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de ente federado negar a adquirente de mercadorias o direito ao crédito de ICMS destacado em notas fiscais, em operações interestaduais provenientes de outro ente federativo, que concede, por iniciativa unilateral, benefícios fiscais pretensamente inválidos.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez considerado que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

Por fim, o tribunal conferiu à decisão efeitos *ex nunc* para resguardar todos os efeitos jurídicos das relações tributárias até então constituídas e, na hipótese de não ter havido lançamentos tributários, o Estado somente poderia fazê-lo em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da sessão realizada em agosto de 2020. Em síntese, entendeu-se pela

modulação em razão do impacto financeiro da decisão, inclusive com menção expressa ao art. 20 da LINDB que determina ao julgador a observância das consequências práticas das suas decisões.

ADI 6222

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Procuradoria-Geral da República contra o disposto no art. 3º, §§ 2º a 5º e § 8º; no art. 6º (expressão “bem como a saída de massas e biscoitos derivados de farinha de trigo efetuada por indústrias pertencentes à produção integrada”) e no Anexo Único (expressão “produtos elencados no Protocolo n.º 50/05 oriundos de fabricação própria”) do Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará (com as alterações dos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar inconstitucionais os dispositivos impugnados por entender que a concessão de benefícios fiscais de forma unilateral viola o art. 155, §2º, XII, "g" em razão da necessidade de autorização prévia do CONFAZ para sua concessão.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado do Ceará, o tribunal atribuiu efeitos ex tunc à decisão para que esta tenha eficácia apenas a partir da data do julgamento de mérito da ação. Em síntese, entendeu-se que a norma em vigor por mais de sete anos com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto financeiro, além de insegurança jurídica.

ADI 4281

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Associação Brasileira dos Agentes Comercializadores de Energia Elétrica (ABRACEEL) contra o Decreto 54.177/2009 do Estado de São Paulo no ponto em que estabeleceu regime de substituição tributária quanto ao recolhimento do ICMS sobre energia elétrica no âmbito do mercado livre de energia. Tal decreto, atribuindo nova redação aos §§ 2º e 3º do art. 425 do Regulamento do ICMS, determinou que as distribuidoras de energia recolham o ICMS também sobre o valor da energia diretamente contratada pelos consumidores perante as comercializadoras.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade das normas impugnadas. Em síntese entendeu-se que "não apenas a determinação de quem é o contribuinte depende de lei em sentido estrito, dada a

reserva legal absoluta imposta direta e expressamente pelo art. 150, I, da Constituição Federal, como também o deslocamento da obrigação principal a um substituto tributário".

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data da publicação do acórdão do julgamento de mérito. Em síntese, a modulação fundamentou-se na proteção da confiança legítima que resultou na aplicação da lei e observa a boa-fé objetiva.

ADI 3142

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) em face do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 116/03, bem como do subitem 3.04 da lista de serviços anexa ao referido diploma legal.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a fim de admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela CNC, o tribunal entendeu pela inexistência de requisitos para a modulação de efeitos dessa decisão. Entendeu-se que não houve alteração no entendimento predominante da Corte sobre a matéria, e sim a reiteração de diversas orientações do Tribunal sobre a incidência do ISS.

ADI 6074

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Estado de Roraima contra a Lei estadual 1.293/2018 de Roraima que isenta pessoas portadoras de doenças graves do pagamento do IPVA.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade da norma impugnada. Em síntese sob o fundamento de que "a ausência de prévia instrução da proposta legislativa com a estimativa do impacto financeiro e orçamentário, nos termos do art. 113 do ADCT, aplicável a todos os entes federativos, implica inconstitucionalidade formal".

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade com eficácia a partir da data da publicação da ata do julgamento de mérito. Em síntese a modulação

fundamentou-se na proteção da confiança legítima que resultou na aplicação da lei e observa a boa-fé objetiva.

ADI 4480

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino – CONFENEN, em que se busca a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 1º; 13, parágrafos e incisos; 14, §§ 1º e 2º; 18, §§ 1º, 2º e 3º; 29 e seus incisos; 31 e 32, § 1º, todos da Lei 12.101, de 27 de novembro de 2009.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade formal do art. 13, III, §1º, I e II, §§ 3º e 4º, I e II, §§ 5º, 6º e 7º; do art. 14, §§1º e 2º; do art. 18, caput; e do art. 31 da Lei 12.101/2009, com a redação dada pela Lei 12.868/2013, e declarar a inconstitucionalidade material do art. 32, § 1º, da Lei 12.101/2009. Em síntese entendeu-se que pela necessidade de edição de lei complementar para definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, §7º da CF/88.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela União, o tribunal entendeu não ser o caso de modulação por entender que "não cabe, uma vez proclamado o descompasso com a Carta da República, projetar o surgimento dos efeitos da constatação, sob pena de inobservância, sob o ângulo da higidez, da Lei Maior, como se até então não tivesse vigorado".

ADI 1945, ADI 5576 e RE 688223

Cuidam os casos de ações direta de inconstitucionalidade e recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do § 3º do art. 155 e do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, a incidência, ou não, de ISS ou ICMS em contrato a envolver cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Em síntese entendeu-se pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de softwares, sejam eles de qualquer tipo, isso é, padronizados, personalizados ou mesmo adaptados. À luz do conceito constitucional de serviços o STF afirmou que é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

Por fim, o tribunal atribuiu efeito ex nunc à decisão repetitiva e às declarações de inconstitucionalidade prolatadas nas ações diretas de inconstitucionalidade com eficácia a partir

da publicação da ata de julgamento do mérito para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Foram ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso e as hipóteses de comprovada bitributação. Em síntese, a modulação fundamentou-se na necessidade de observância da segurança jurídica em todos os aspectos.

ADI 5659

Cuidam os casos de ações direta de inconstitucionalidade e recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do § 3º do art. 155 e do inciso III do art. 156 da Constituição Federal, a incidência, ou não, de ISS ou ICMS em contrato a envolver cessão ou licenciamento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

Em síntese entendeu-se pela inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de softwares, sejam eles de qualquer tipo, isso é, padronizados, personalizados ou mesmo adaptados. À luz do conceito constitucional de serviços o STF afirmou que é constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.

Por fim, o tribunal atribuiu efeito ex nunc à decisão com eficácia a partir da publicação da ata de julgamento do mérito para: a) impossibilitar a repetição de indébito do ICMS incidente sobre operações com softwares em favor de quem recolheu esse imposto, até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito, vedando, nesse caso, que os municípios cobrem o ISS em relação aos mesmos fatos geradores; b) impedir que os estados cobrem o ICMS em relação aos fatos geradores ocorridos até a véspera da data da publicação da ata de julgamento do mérito. Foram ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso e as hipóteses de comprovada bitributação. Em síntese, a modulação fundamentou-se na necessidade de observância da segurança jurídica em todos os aspectos.

ADI 5469

Cuidam os casos de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) e de recurso extraordinário com repercussão

geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 5º, incisos LIV e LV; 93, inciso IX; 146, incisos I e III, alínea “a”; e 155, inciso XII, alíneas “a”, “c”, ”d” e “i”, da Constituição Federal, se a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige, ou não, a edição de lei complementar disciplinando o tema.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/15. Em síntese entendeu-se que o "convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto", bem como que "a Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03)".

Por fim, o tribunal modulou a sua decisão para que esta produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal. Em síntese, a modulação foi realizada por razões de segurança jurídica e proteção à confiança, além da potencial perda de receita dos Estados.

RE 1287019

Cuidam os casos de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) e de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 5º, incisos LIV e LV; 93, inciso IX; 146, incisos I e III, alínea “a”; e 155, inciso XII, alíneas “a”, “c”, ”d” e “i”, da Constituição Federal, se a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige, ou não, a edição de lei complementar disciplinando o tema.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda,

terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/15. Em síntese entendeu-se que o "convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto", bem como que "a Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03)".

Por fim, o tribunal modulou a sua decisão para que esta produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal. Em síntese, a modulação foi realizada por razões de segurança jurídica e proteção à confiança, além da potencial perda de receita dos Estados.

RE 851108, ADI 6836, ADI 6817, ADI 6824, ADI 6839, ADI 6822, ADI 6821, ADI 6826, ADI 6833, ADI 6820, ADI 6818, ADI 6819, ADI 6828 e ADI 6830

Cuidam os casos de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e de ações diretas de inconstitucionalidade em que se discutiu, à luz dos arts. 24, I, e § 3º, e 155, I, e § 1º, II e III, b, da Constituição Federal e do art. 34, § 3º e § 4º, do ADCT, a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com base no art. 24, § 3º, da CF e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Em função desse entendimento firmado em sede de repercussão geral o STF, em julgamentos posteriores, julgou procedentes todas as ações diretas de inconstitucionalidade que questionavam as leis estaduais que instituíram o ITCMD nas hipóteses de ter o doador domicílio ou residência no exterior.

Por fim, o tribunal atribuiu eficácia ex nunc à decisão repetitiva e às declarações de inconstitucionalidade prolatadas nas ações diretas de inconstitucionalidade com efeitos a partir da publicação do acórdão de mérito da repercussão geral, ressalvadas as ações judiciais em curso. Em síntese, entendeu-se pela modulação principalmente em razão dos relevantes impactos nas finanças estaduais, além do fato de existir precedentes do STF que reconheceram a possibilidade dos Estados legislarem sobre o tema (AI 805.043 e RE 879.773).

RE 630137

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 2º; art. 40, § 21; 146, II e III; e 150, II, da Constituição Federal, a auto-aplicabilidade, ou não, do art. 40, § 21, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 47/2005, o qual estabelece que a contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões dos servidores públicos incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, de que trata o art. 201 da Constituição Federal, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário a fim de reformar o acórdão recorrido para assentar que o § 21 do art. 40 da Constituição, incluído pela EC nº 47/2005, possuía eficácia limitada, cujos efeitos estavam condicionados à edição de legislação infraconstitucional, seja lei complementar federal ou lei ordinária dos entes federados no âmbito de seus regimes próprios.

Por fim, o tribunal modulou os efeitos de sua decisão a fim de que os servidores e pensionistas que, por decisão judicial, vinham deixando de pagar as contribuições não tenham que restituí-las. Nesses casos, ficou assentado que o acórdão terá efeitos somente a partir da publicação da sua ata de julgamento, momento em que os entes que não tenham editado lei regulamentando o dispositivo poderão voltar a reter as contribuições previdenciárias.

RE 605552

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 155, II, § 2º, IX, b e 156, III, da Constituição Federal, qual imposto deve incidir sobre operações mistas de manipulação e fornecimento de medicamentos por farmácias de manipulação: se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Sul, o tribunal atribuiu eficácia *ex nunc* à decisão com efeitos a partir da publicação da ata do acórdão de mérito, ressalvados: (i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Em síntese, entendeu-se que "a ausência de modulação dos efeitos da decisão ensejaria impactos financeiros indesejados em desfavor dos contribuintes, bem como dos estados e dos municípios, entes políticos cujas finanças já estão combalidas, e resultaria em grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto".

ADI 5481

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás (ABEP) com vistas à declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.183/15 do Estado do Rio de Janeiro, por ofensa aos arts. 20, V, VI, IX e § 1º; 146, I e III; 147; 150, VI, a; 152; 154, § 4º, I; 155, II e § 2º, XII, b e i; 176 e 177 da Constituição Federal.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação e declarou inconstitucionais as normas atacadas. Em síntese o tribunal entendeu que "as leis impugnadas incidiram em inconstitucionalidade, pois os fatos geradores do ICMS por elas descritos não retratam a existência de ato ou de negócio jurídico que transfira a titularidade de uma mercadoria".

Por fim, o tribunal atribuiu eficácia *ex nunc* à decisão com efeitos a partir da publicação da ata do acórdão de mérito, ressalvados: (i) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS; (ii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da

publicação da ata de julgamento do mérito. Em síntese, entendeu-se que "ponderando os interesses em conflito e prestigiando a segurança jurídica, bem como o interesse social, julgo que a ausência de modulação dos efeitos da decisão resultará em mais efeitos negativos nas já combalidas economia e finanças do Estado do Rio de Janeiro, os quais devem, a meu ver, ser evitados".

RE 669196

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a constitucionalidade do art. 1º da Resolução CG/REFIS nº 20/2001, no que suprimiu a notificação da pessoa jurídica optante do REFIS, prévia ao ato de exclusão.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e reconheceu a inconstitucionalidade da resolução por entender que "é obrigatória a notificação prévia do contribuinte antes da apreciação da representação, para que ele possa se manifestar sobre as irregularidades apontadas na representação", sob pena de violação ao direito de defesa.

Por fim, o tribunal atribuiu eficácia ex nunc à decisão com efeitos a partir da publicação da ata do acórdão de mérito, de modo a convalidar os atos já praticados, ressalvadas as ações judiciais em curso. Em síntese, entendeu-se pela existência de razões de segurança jurídica que justificam a modulação, tais como o longo prazo de vigência da norma questionada (19 anos), a alteração de jurisprudência do STF que passou a entender que a matéria é constitucional e o impacto orçamentário.

RE 574706

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS". Em síntese, entendeu-se que os valores atinentes ao ICMS não se incluem no conceito de faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela União, o tribunal entendeu pela necessidade de modulação da decisão de mérito com efeito ex nunc a partir da data de julgamento de mérito, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até então.

Em síntese, entendeu-se pela aplicação do art. 927, §3º do CPC/15 considerando que a decisão do STF alterou a jurisprudência do STJ firmada em sede de recursos repetitivos, além do "cenário de profunda e arrastada crise fiscal da União, realçado na manifestação da Procuradoria-Geral da República", a atrair a aplicação do art. 20 da LINDB que determina ao julgador a observância das consequências da sua decisão.

ADI 2040

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra a Lei 11960/97 do Estado do Paraná que dispõe sobre as Tabelas de Custas dos Atos Judiciais naquele ente federado.

O Plenário do Supremo Tribunal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar inconstitucional a lei impugnada, sob o fundamento de que "a escolha, como base de cálculo da taxa judiciária, do valor alusivo ao monte-mor, da causa, dos bens inventariados, dos ativos apurado e contratado e do terreno não satisfaz o liame entre o custo do serviço público prestado e as balizas do tributo".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado do Paraná, o tribunal atribuiu eficácia ex nunc à sua decisão de inconstitucionalidade com efeitos a partir da publicação da ata de julgamento do mérito. Entendeu-se pela modulação em razão de estarem presentes razões de segurança jurídica e excepcional interesse público, considerando o tempo pelo qual vigoraram os dispositivos impugnados e a existência de entendimento jurisprudencial favorável ora modificado.

RE 855091

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos arts. 97 e 153, III, da Constituição Federal, a constitucionalidade dos arts. 3º, § 1º, da Lei 7.713/1988 e 43, II, § 1º, do Código Tributário Nacional, de modo a definir a incidência, ou não, de imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário considerando não recepcionada pela Constituição de 1988 a parte do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo (advindas de exercício de empregos, cargos ou funções), concluindo que o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 não permite que ele incida sobre verbas que não acresçam o patrimônio do credor. Ademais,

acordaram os Ministros em conferir ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN, interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a se excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Município de São Paulo, o tribunal entendeu pela inexistência de motivos para modulação de efeitos. Em síntese entendeu-se pela existência de confiança legítima em prol dos contribuintes pela não incidência da exação considerando decisão administrativa do STF proferida em 2008 e decisão judicial do TST sobre o tema.

RE 1043313

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, com base nos arts. 150, inc. I, e 153, § 1º, da Constituição da República, a possibilidade de, pelo art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, transferir a ato infralegal a competência para reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela ABAG, o tribunal entendeu pela inexistência de motivos para modulação de efeitos. Em síntese, entendeu-se que o acórdão não provocou alteração jurisprudencial e que o dispositivo legal vige, com presunção de constitucionalidade, desde 2004.

ADI 6144

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido da República (PR) contra o Decreto nº 40.628 do Estado do Amazonas, de 2 de maio de 2019, que modifica dispositivos do Regulamento do ICMS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação declarando a inconstitucionalidade formal - por ofensa ao princípio da legalidade tributária - e material - por violação das anterioridades geral e nonagesimal - dos arts. 1º, incisos I e II, e 2º do decreto impugnado.

Por fim, o tribunal atribuiu eficácia ex nunc à decisão com efeitos a partir do início do exercício financeiro de 2022, ressalvadas as ações judiciais em curso. Em síntese, entendeu-se pela necessidade de modulação tendo em vista tratar-se de questão tributária que provoca relevantes impactos nas contas públicas.

ADI 6479

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra os incs. I, II e o caput do art. 118, o art. 119, os §§ 1º, 2º e o caput do art. 119-A, os incs. I, II, os §§ 1º, 2º e o caput do art. 119-C, o art. 119-D, os incs. I, II e III do § 1º, os incs. I e II do § 2º, o § 3º e o caput do art. 120, os arts. 122-A e 123-A do Anexo I do Decreto n. 4.676/2001 do Pará (Regulamento do ICMS), com as alterações dos Decretos ns. 1.522/2009, 1.551/2009 e 360/2019, pelos quais se assegura incentivo fiscal de ICMS às indústrias paraenses de produtos industrializados derivados de farinha de trigo (massas, biscoitos, bolachas, pães).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação para julgar inconstitucionais os dispositivos atacados. Em síntese, entendeu-se que a instituição de regime especial de recolhimento antecipado do tributo, com redução da base de cálculo e da margem de agregação aplicada, necessidade da edição de lei específica nos termos dos §§6º e 7º do art. 150 da CF/88.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado do Pará, o tribunal atribuiu eficácia ex nunc à sua decisão de inconstitucionalidade com efeitos a partir da data em que concluído o julgamento do mérito. Entendeu-se pela modulação em razão de estarem presentes razões de segurança jurídica e excepcional interesse público, considerando o tempo pelo qual vigoraram os dispositivos impugnados e que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos (ex tunc) importaria na oneração de produtores que, de boa-fé, sustentaram custos e realizaram investimentos.

RE 970821

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos artigos 146-A e 155, § 2º, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da aplicação da metodologia de cálculo denominada diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, em face de possível usurpação de competência da União e do princípio da não-cumulatividade.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos". Em síntese entendeu-se que "não há vício formal de inconstitucionalidade na hipótese em que lei complementar federal autoriza a cobrança de diferencial de alíquota", bem como que "respeita o ideal regulatório do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte a exigência do diferencial de alíquota, nos termos da legislação estadual gaúcha".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, o tribunal entendeu pela inexistência de motivos para modulação de efeitos. Em síntese entendeu-se que o acórdão não provocou alteração jurisprudencial apta a ensejar a modulação nos termos do art. 927, §3º do CPC, bem como pela ausência de excepcional interesse social.

RE 714139, ADI 7123, ADI 7117, ADI 7132, ADI 7124, ADI 7114, ADI 7110, ADI 7120, ADI 7108, ADI 7130, ADI 7112 e ADI 7109

Cuidam os casos de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e de ações diretas de inconstitucionalidade em que se discutiu, à luz dos arts. 150, II, e 155, § 2º, III, da Constituição federal, a constitucionalidade do estabelecimento de alíquota diferenciada para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação, em percentual superior àquele aplicado para as “operações em geral” que geralmente é de 17%.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "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".

Em função desse entendimento firmado em sede de repercussão geral o STF, em julgamentos posteriores, julgou procedentes todas as ações diretas de inconstitucionalidade que questionavam as leis estaduais que estabeleciam a alíquota do ICMS incidente sobre telecomunicação e energia elétrica em níveis superiores à alíquota geral de 17%.

Por fim, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à decisão tomada em sede de repercussão geral e às declarações de inconstitucionalidade das leis estaduais com eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento da repercussão geral em 05/02/2021. Em síntese, a modulação de efeitos teve por único fundamento o impacto orçamentário da decisão nas contas públicas dos Estados.

RE 603136

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz do art. 156, III, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre os contratos de franquia.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário e assentou a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de franquia em reafirmação de jurisprudência, sob o fundamento de que a natureza híbrida desses contratos permite a sua caracterização como prestação de serviço.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, o tribunal entendeu pela inexistência de motivos para modulação de efeitos. Em síntese, entendeu-se que o acórdão não provocou alteração jurisprudencial apta a ensejar a modulação nos termos do art. 927, §3º do CPC.

RE 1331245

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a constitucionalidade da Lei 5.989/20 que concedeu isenção e remissão de IPTU para os imóveis edificados atingidos por enchentes e alagamentos causados por chuvas.

Por meio de decisão monocrática foi dado provimento aos recursos extraordinários e foi declarada a inconstitucionalidade formal da lei impugnada, sob o fundamento de violação ao art. 113 do ADCT.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela Câmara Municipal de Valinhos, o tribunal atribuiu efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade para manter as isenções de IPTU do ano de 2021 e anteriores, bem como as remissões de IPTU do ano de 2020 e anteriores. Em síntese, entendeu-se que a norma declarada inconstitucional estava vinculada a relevante questão social e econômica (amenização dos danos sofridos pelas enchentes), bem como pela proteção da confiança dos contribuintes que de boa-fé foram agraciados com os benefícios fiscais.

RE 1063187

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu a constitucionalidade da incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, negou provimento ao recurso extraordinário e deu interpretação conforme à Constituição Federal ao § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, ao art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e ao art. 43, inciso II e § 1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de modo a se excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda e da CSLL sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito tributário. Entendeu-se que "a materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial" e que "os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes)".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela União, o tribunal conferiu efeito ex nunc à decisão com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito, ressalvados: a) as ações ajuizadas; e b) os fatos geradores anteriores à 30/9/21 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL. Em síntese, entendeu-se que até o julgamento da questão havia legítima confiança pela Fazenda na tributação dessas verbas, em razão da existência de precedente repetitivo do STJ proferido em seu favor.

ADI 5422

O caso cuida de ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ajuizada pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família - IBDFAM contra o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e os arts. 5º e 54 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente a ação para dar ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, ao arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto nº 9.580/18 e aos arts. 3º, caput e § 1º; e 4º do Decreto-lei nº 1.301/73 interpretação conforme à Constituição Federal para se afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias.

O entendimento se deu em razão de os alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não serem renda nem provento de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas simplesmente montantes retirados dos rendimentos (acréscimos patrimoniais) recebidos

pelo alimentante para serem dados ao alimentado. Nesse sentido, o recebimento de valores a título de alimentos ou de pensão alimentícia representa tão somente uma entrada de valores.

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pela União, o tribunal entendeu pela inexistência de razões para a realização de modulação dos efeitos da decisão. Em resumo, entendeu-se que os dispositivos envolvidos vigoram com presunção de constitucionalidade por longo tempo e, além disso, restou assentado que o interesse social milita em favor dos interesses dos idosos e das crianças beneficiárias da pensão.

ADI 5368

Cuida o caso de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República contra o art. 156, § 2º, da Lei nº 2.578 do Estado do Tocantins, de 20 de abril de 2012, que instituiu contribuição compulsória por parte de policiais militares e bombeiros militares do Estado para compor fundo de assistência.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação para conferir interpretação conforme à legislação impugnada, de modo a afastar o caráter compulsório da contribuição mencionada nesse dispositivo. Em síntese entendeu-se que os Estados não têm competência para instituição de contribuição social.

Por fim, o tribunal atribuiu efeito ex nunc à sua decisão com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito, reconhecendo-se a impossibilidade de repetição das contribuições recolhidas até a referida data. Em resumo, entendeu-se que as normas declaradas inconstitucionais vigoram por longo tempo e que a devolução dos valores de forma retroativa geraria custos para o Estado de Tocantins.

RE 776594

Cuida o caso de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida em que se discutiu, à luz dos arts. 5º, II, 22, IV, 30, I, II, III e VIII, 145, II, e 150, I, II e IV, da Constituição da República, a possibilidade de os municípios instituírem taxa de fiscalização e de licença, pelo exercício do poder de polícia, para a instalação de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz, atividades inerentes ao setor de telecomunicações.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese de que "a instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz é de competência privativa da União, nos termos do art. 22, IV, da Constituição Federal, não competindo aos Municípios instituir referida taxa".

Por fim, o tribunal conferiu efeito *ex nunc* à decisão com eficácia a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito, ressalvadas as ações ajuizadas. Em síntese, entendeu-se pela modulação de efeitos em razão do impacto orçamentário da decisão nas contas públicas do Município.

ADI 6145

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) contra o art. 33 e do Anexo IV, item 1.9 e subitens, da Lei 15.838/2015, do Estado do Ceará, e dos arts. 38 e 44 e do Anexo V, item 1.9 e subitens, do Decreto 31.859/2015, da mesma Unidade da Federação

O plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados. Em síntese entendeu-se que "a instituição de taxa sem razoável equivalência recíproca entre o valor exigido do contribuinte e o efetivo custo da atividade estatal referida acarreta grave violação dos princípios da proporcionalidade e da comutatividade".

Por fim, em sede de embargos de declaração opostos pelo Governador do Ceará, o tribunal entendeu pela atribuição de eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade com efeitos a partir da publicação da ata de julgamento da ação. Em síntese, a modulação se deu por razões de segurança jurídica e de excepcional interesse público, considerando o impacto ao erário, especialmente no tocante ao planejamento financeiro da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, bem assim a possibilidade de ajuizamento tardio de inúmeros processos judiciais postulando a restituição das taxas indevidamente recolhidas que traduz um estado de insegurança jurídica incompatível com o Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Tatiana. Os planos linguísticos que formam o direito sob a ótica comparativa do constructivismo lógico-semântico e da retórica realista. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed.* - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. As agências reguladoras independentes e a separação de poderes: uma contribuição da Teoria dos Ordenamentos setoriais. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 10, maio/jul. 2007. Disponível em: <https://direitoepoliticaeconomica.files.wordpress.com/2012/03/redae-10-maio-2007-alexandre-aragc3a3o.pdf>

ARRUDA Alvim, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl.* - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. *E-book*.

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*, São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo*. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, Vol. 29, Dialética, 2013.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário. 5. ed.* — São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica. 5ª ed., rev, atual e ampl.* São Paulo: Malheiros, 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BECHO, Renato Lopes. *A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários*. *Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte*, n. 71, pp. 499 - 530, jul./dez. 2017.

BEZERRA. Bianor Arruda Bezerra Neto. *CONSTRUÇÃO E JUSTIFICAÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL Roteiro e Contribuições do Constructivismo Lógico-Semântico*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed.* - São Paulo: Noeses, 2018. *E-book*. Não paginado.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª edição. Brasília: Universidade de Brasília, 1977a.

BOCCATO, Esdras. Modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade: ponderação, subsunção e dosimetria. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. doi:10.11606/D.2.2016.tde-06092016-152356. Acesso em: 2023-02-08

BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral das Isenções. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUENO, Cassio Scarpinella. Novo Código de Processo Civil anotado. São Paulo: Saraiva, 2015.

BÜLLESBACH, Alfred. Princípios de teoria dos sistemas. In Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneo. Coord. KAUFMANN e HASSEMER. Tradução Manuel Seca de Oliveira. Lisboa: ed. Fundação Calouste Gulbenkian, 2002

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 14ª ed. Coimbra: Editora Almedina, 2010.

CARVAHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Direito Tributário: Linguagem e Método - 8ª Edição: Noeses, 2021. *E-book*.

_____. Curso de direito tributário. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

_____. Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo, Vol. I, Noeses, 2011. *E-book*.

_____. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência 11ª Edição. Noeses. *E-book*.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 98, 159-180. Recuperado de <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67584>.

_____. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, ano 12, n. 15, julho/setembro. 1998.

COMELLA, Victos Ferreres. Una defensa de la rigidez constitucional. Edición digital a partir de Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 23 (2000), pp. 29-47. Disponível em:. Acessado em: 06 de setembro de 2022.

COSTA, Regina Helena Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional - 12. ed. - São Paulo: SaraivaJur, 2022. E-book.

DANTAS, Ivo. Constituição e processo. 2ª Ed. Curitiba: Juruá, 2007.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. Direito Processual Constitucional. – 11. ed. – São Paulo: Editora Foco, 2022. *E-book*.

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

Dicionário Online de Português. <https://www.dicio.com.br/sistema/> Acesso em 27/12/2022.

Dicionário Michaelis. <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/sistema/> Acesso em 27/12/2022.

EISENBERG, Melvin Aron. The nature of common law. Cambridge: Harvard University Press, 1988.

GRAU, Eros. O direito posto e o direito pressuposto. 8ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

FARIA, José Eduardo. Direito e conjectura. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

FEDERIGHI, André Catta Preta. A neutralidade concorrencial no Direito Constitucional Tributário brasileiro. 2022. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

FERRAZ JR. Tercio Sampaio. Segurança jurídica e as normas gerais tributárias. Revista de Direito Tributário, 17/18: 50-6

FLUSSER, Vilém. Língua e realidade. 2ª Edição. São Paulo, Annablume, 2005.

FOLLONI, André. Ciência do direito tributário no Brasil: Crítica a perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013

GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HABERLE, Peter. El estado constitucional. Tradução de Hector Fix-Fierro. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003.

HAURIOU, Maurice. *Précis de droit administratif et de droit public general: a l'usage des étudiants en licence et en doctorat ès-sciences politiques*. 5. Ed. Paris: Librairie de la société du recueil general des lois et des arrêts, 1903.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad.: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOUNGUE, Eric Noudehouenou. *Guide du Contentieux Fiscal. Tome I: Introduction ao contentieux fiscal*. FISC CONSULT; 1ª Ed. 2018.

IVO, Gabriel. Teorias sobre a incidência: a incidência como operação linguística. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 6ª edição. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

KUNZLER, C. de M. A teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. *Estudos de Sociologia*, Araraquara, v. 9, n. 16, 2007. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/146>. Acesso em: 27 dez. 2022.

LEIRA, Claudio da Silva, “A decisão do STF no HC 82.959-7-sp e a vedação à progressão de regime prisional para condenados por crime hediondo”. *Revista do Ministério Público*. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 26, jul./dez. 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro – 1ª Edição – São Paulo*. Noeses, 2019. E-book. Kindle.

LÓPES. Boris Wilson Arias. Rigidez e interpretação constitucional. *Revista Pensamiento Constitucional*. N° 18, 2013, pp. 251-264 / ISSN 1027-6769. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/8957>. Acesso em: 06 de setembro de 2022.

LUHMANN, Niklas. La Costituzione come acquisizione evolutiva. In: *Il Futuro della Costituzione*. Org. ZAGRABRELSKY, Gustavo. Torino: Einaudi, 1996. p. 83-128

MACHADO, Marcelo Passamani. Controle de constitucionalidade das leis: efeitos de suas decisões - São Paulo: Letras Jurídicas, 2014.

MACIEL D'ALBUQUERQUE, Nadejda. A aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade: Análise de jurisprudência dos 10 primeiros anos de vigência da Lei 9.868/99. 2012. 134 páginas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / Faculdade de Direito do Recife / Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionais: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; Vêras de Freitas, Rafael. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (Lei da Segurança para a Inovação Pública) – 2ª Edição: Fórum. E-book. Kindle.

MELO, João Alves de Melo Jr. A enunciação como intervalo entre o ser e o existir: estudos à luz do constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado

MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional – 14. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019 – Série IDP. E-book.

MENDES, Sonia. A validade jurídica pré e pós giro linguístico, São Paulo, Noeses, 2007.

MIRANDA, Jorge. Curso de Direito Constitucional Vol. 1 – Estado e constitucionalismo. Sistemas políticos. A constituição como fenômeno jurídico. 2. ed. – Portugal: Universidade Católica, 2020. E-book.

MITIDIERO, Daniel Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. E-book.

MOLINARI, Flavio Miranda. Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes no Direito Tributário. 2 ed. Noeses: São Paulo, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino e FAVACHO, Fernando Gomes. A pragmática no constructivismo lógico-semântico e sua importância para o estudo do direito. In: CARVALHO,

Paulo de Barros. *Constructivismo Lógico-Semântico Vol. II*. 1. ed. - São Paulo: Noeses, 2018. E-book. Não paginado.

PACOBAYHA, Fernanda Mara. *Constructivismo lógico-semântico, entre o passado e o futuro: movimentos da hermenêutica jurídico-tributária*. 1. ed. – São Paulo: Noeses, 2019.

PALU, Oswaldo Luiz. *Controle de constitucionalidade: conceitos, sistema e efeitos* - 2. ed. rev. ampl. atual. De acordo com as Leis nº 9.868 e 9.882/99: São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

PINHEIRO, Bruno. *Hermenêutica Constitucional*. 2. ed. rev. ampl. atual – Belo Horizonte. São Paulo: D'Plácido, 2021.

POSNER, Richard. *Para além do direito*. Tradução Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

RAMOS, Elival da Silva *Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos* – 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*.

REALE, Miguel. *Introdução à filosofia*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROBLES, Gregório. *El derecho como texto*. Madrid: Editorial Civitas. 1998b

SALUM, Vinicius Dourado Loula. *A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária*. *Revista Direito Tributário Atual*, n.46. p. 461-484. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

SCAFF, Fernando Facury. *Guerra Fiscal e Súmula Vinculante: entre o Formalismo e o Realismo*. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 18. São Paulo: Dialética, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. *Tributação, livre-concorrência e incentivos fiscais*. In: *O direito econômico na atualidade*, 1ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, v. 1, p. 301-320.

SCAFF, Fernando Facury. *ICMS, Guerra Fiscal e Concorrência na venda de Serviços Telefônicos Pré Pagos*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 126, 2006, p. 70-80.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito administrativo ordenador*. São Paulo: Malheiros, 2003,

SUPREMA CORTE AMERICANA. *Linkletter vs Walter*, 381 U.S, 618 (1965). Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/>. Acessado em 17/01/2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. NOTÍCIAS:
<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=484669&ori=1>. Acessado em: 16/03/2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 79.343, Relator Ministro Leitão de Abreu, RTJ nº 82, Página 791.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 78.594/SP, Rel. Min. Bilac Pinto. Tribunal Pleno. Julgado em 07.06.1974. Publicado no Diário de Justiça de 30.10.1974.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 79.343/BA, Rel. Min. Leitão de Abreu. Segunda Turma. Publicado no Diário de Justiça de 02.09.1977.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MC-ADI nº. 293. Rel. Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.1990. Publicado no Diário da Justiça de 16.04.1993.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 204769, Relator Ministro Celso de Mello, Primeira Turma, julgado em 10/12/1996 e publicado em 14/03/1997

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MC-ADI nº. 2.215. Rel. Min. Celso de Mello. Decisão monocrática. Julgado em 17.04.01. Publicado no Diário da Justiça de 26.04.2001.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº. 2.010/MC. Rel. Min. Celso de Mello. Tribunal Pleno. Julgado em 30.09.1999. Publicado no Diário de Justiça de 12.04.2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº. 197.917/SP. Rel. Min. Maurício Corrêa. Tribunal Pleno. Julgado em 06.06.2002 e publicado no Diário de Justiça de 07.05.2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. HC nº. 82.959-7/SP. Rel. Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Julgado em 23.02.2006 e publicado no Diário de Justiça de 01.09.2006.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 407688, Relator Ministro Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2006 e publicado em 06/10/2006.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 3389, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007 e publicado em 01/02/2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 3430/ES. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno. Julgado em 12.08.2009 e publicado no Diário de Justiça de 23.10.2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 4029/DF. Rel. Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno. Julgado em 08.03.2012 e publicado no Diário de Justiça de 27.06.2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 5472, Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018 e publicado em 14/08/2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 5467, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicação 16/09/2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 3984, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 23/09/2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 3984, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019 e publicado em 23/09/2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 4481, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2015 e publicado em 19/05/2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 6222, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/04/2020 e publicado em 11/05/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 6222 ED, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020 e publicado em 22/09/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI nº 7112, Relator Ministro André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 22/11/2022 e publicado em 06/12/2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC nº 58, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2020 e publicado em 07/04/2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 628075, Relator Ministro Edson Fachin, Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020 e publicado em 01/10/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 607109, Relatora Ministra Rosa Weber, Relator p/ Acórdão: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2021 e publicado em 13/08/2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 1269353 RG, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2021 e publicado em 23/02/2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 1326559 RG, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2022 e publicado em 13/09/2022

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADPF nº 708, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 04/07/2022 e publicado em 28/09/2022.

SUPERIOR TRIBUTNAL DE JUSTIÇA. REsp nº 1.193.911, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado 04.11.2010 e publicado 02.02.2011.

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

TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. Direito Tributário. Trad. da 18. ed. alemã. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética-IBDT, n. 24, 2010

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coords.). Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Freitas Bastos – UERJ, 2016. Página 129 e ss.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007.

TUSSEAU, Guillaume. Droit constitutionnel et institutions politiques. French Edition. Seuil. E-book. Edição do Kindle.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad. 2000.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010

VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

ZIMMERMAN, Joseph Francis. Horizontal Federalism: Interstate Relations. Albany: State University of New York Press, 2011.