

# Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário

## *Certain Notes about the Temporal Limitation of Judicial Decisions on Tax Matters from Constitutional Courts*

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Diretor e Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. *E-mail*: fzilveti@zilveti.com.br.

Fabiana Carsoni Fernandes

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw. LL.M. em Direito Societário pelo Insper. Conselheira e Professora do IBDT. *E-mail*: fabiana.carsoni@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.18.2022.2235>

### *Resumo*

Este artigo apresenta algumas notas sobre a modulação de efeitos de decisões proferidas por Cortes Constitucionais. Este artigo busca demonstrar como algumas Cortes Europeias, a Suprema Corte Norte-americana e o STF lidam com a eficácia retroativa ou prospectiva de suas decisões, especialmente em matéria tributária, e com seus impactos do ponto de vista da igualdade. Este trabalho também explora se a modulação representa interferência do Judiciário no Legislativo.

*Palavras-chave*: modulação, retroatividade, prospectividade, igualdade.

### *Abstract*

This article brings some tax law notes regarding the temporal limitation of judicial decisions. This article aims to demonstrate how some European Constitutional Courts, North American Supreme Court and Brazilian Supreme Court deal with the retroactive or prospective effects of its decisions, notably those regarding tax controversy, and with its impacts on equality. This work also explores whether the temporal limitation of judicial decisions represents judicial interference in parliament activity.

*Keywords*: temporal limitation of judicial decisions, retroactivity, prospectivity, equality.

## **1. Introdução**

A modulação de efeitos em decisões de cortes constitucionais é um tema de grande relevância para o estudo do direito constitucional. Aqui estudaremos a perspectiva constitucional tributária, em que a modulação é constantemente tes-

tada. Aliás, o direito constitucional tributário, por seus reflexos financeiros inegáveis, preocupa as cortes constitucionais. O fato de a mais alta instância do Poder Judiciário tratar da Constituição tem inegável efeito normativo, positivo ou negativo. É natural que a normatização constitucional tributária impacte as finanças do Estado e do contribuinte. Deste impacto se preocupa a modulação, em diversas manifestações das cortes constitucionais, que, afinal, afirmam o sistema tributário, casuisticamente<sup>1</sup>.

Dado que a Corte Constitucional tem o papel de afirmar o sistema tributário, a modulação dos efeitos de suas decisões assume um papel fundamental para a segurança jurídica do jurisdicionado. A Constituição não logrou criar a forma jurídica do tributo, mas o encontrou sim como um instrumento fundamental para o financiamento dos custos do Estado moderno. Neste sentido, o órgão maior de interpretação das leis *vis a vis* a Constituição, a Corte Constitucional, tem o papel de garantia de limite e, ao mesmo tempo, de proteção do sistema tributário. Os direitos fundamentais expressos no texto constitucional são utilizados pelos juízes das cortes constitucionais para moderar a carga tributária sobre o contribuinte, ao mesmo passo de reafirmar o sistema tributário do Estado. Existe relativa desconfiança de parcela importante da classe jurídica europeia, sobre esta dupla função da Corte Constitucional<sup>2</sup>.

Existe, de fato, um controle especial de constitucionalidade pelas cortes supremas em relação sistema tributário. Este controle se opõe em certa medida ao Estado Fiscal, no sentido de contenção do poder de tributar. Este limite afirma e, assim, preserva o sistema tributário, reforçando o princípio da igualdade na tributação. Este mesmo princípio sofre o impacto da decisão da corte suprema, a depender dos seus efeitos. A igualdade na tributação, porém, é um princípio aplicável ao sistema tributário em tese. A igualdade na tributação, como princípio, é a base do sistema tributário constitucional das jurisdições organizadas. O controle de constitucionalidade desse sistema tributário, segundo o princípio da igualdade, se dá em tese, ou seja, repele a lei inconstitucional, considerada nula desde seu nascedouro.

Por outro lado, como veremos a seguir, o controle de constitucionalidade do sistema tributário, em algumas jurisdições, é feito de modo prospectivo, validando a norma inconstitucional até a decisão e, daí em diante, retirando-a do mundo jurídico. Por mais que isso possa causar alguma estranheza sob a perspectiva da teoria do direito, tal controle de constitucionalidade tem ganhos sistêmicos sob a perspectiva das finanças públicas e da estabilidade institucional. A questão da

---

<sup>1</sup> HEY, Johanna. Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein? *StuW* 2015, (3/18) p. 3. Disponível em: [https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey\\_\\_StuW\\_2015\\_\\_3.pdf](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey__StuW_2015__3.pdf). Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>2</sup> VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Colônia: De Gruyter, 1999, p. 23.

igualdade na tributação nesse tipo de controle de constitucionalidade é observada em concreto, caso a caso. Preocupa-se a pesquisa do direito constitucional tributário, especialmente neste ensaio, sobre o déficit de concretização do princípio da igualdade.

Há de se indagar em que medida o princípio da igualdade na tributação sofre com os efeitos do controle de constitucionalidade em abstrato ou em concreto. Ocorre que o direito constitucional tributário pode sofrer um déficit dogmático a depender dos efeitos da decisão que exclui do ordenamento determinada regra considerada inconstitucional pela corte constitucional. Esse déficit se apresenta, potencialmente, quando se pretende resolver problemas específicos da área tributária, ou mesmo de finanças públicas. A vantagem do controle de constitucionalidade em matéria tributária é a uniformização do entendimento constitucional<sup>3</sup>.

A Constituição se transforma, potencialmente, numa barreira ao legislador ordinário, que tem sua pretensão fiscal frustrada. O poder criativo do legislador é limitado pelo sistema tributário constitucional, num desenvolvimento contínuo do Estado democrático de direito. A depender da rigidez constitucional de cada jurisdição, a margem de manobra parlamentar varia sensivelmente. Refletiremos aqui se os efeitos prospectivos prospectivos da decisão de inconstitucionalidade suavizam, em alguma medida, a hierarquia das normas. Poderíamos dizer, inclusive, que a verificação de consistência e coerência sistêmica varia conforme os efeitos decisórios. A Corte Constitucional é a guardiã da coerência sistêmica, mas se sensibiliza em relação aos compromissos financeiros do Estado<sup>4</sup>.

Os agentes de política fiscal assumem compromissos que conflitam, com alguma frequência, com o sistema constitucional tributário. Existe, assim, um desafio legislativo de difícil superação ao agente de política fiscal, uma vez que a lógica do sistema tributário impõe um comportamento conforme. O teste de igualdade na tributação proposto neste ensaio se destina a verificar se a Corte Constitucional estaria exigindo demais do agente de política fiscal. Este excesso afetaria, em tese, a igualdade na tributação, a saber. Uma espécie de sufocamento da atividade parlamentar estaria compreendida na atividade de revisor da Corte Constitucional. A modulação de efeitos, nesse caso, teria a função de mitigar o efeito da decisão de inconstitucionalidade sobre a atividade democrática do agente de política fiscal, mesmo que o resultado dessa prática fosse uma norma inconstitucional.

A revisão judicial de atos normativos desempenha um papel central na afirmação do sistema constitucional tributário. Mesmo que esse papel de único revi-

<sup>3</sup> VERGOTTINI, Giuseppe de. *Diritto costituzionale*. Milão: Cedam, 2001, p. 617.

<sup>4</sup> VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Colônia: De Gruyter, 1999, p. 33.

sor constitucional resulte num inchaço do Poder Judiciário, com a consequente diminuição de atividade no campo do Poder Legislativo, não é possível atribuir responsabilidade desse fenômeno ao próprio poder judicante. A Corte Constitucional atua num difícil equilíbrio de poderes, mas sua função de intérprete com o paradigma constitucional não lhe confere outra alternativa senão a de repelir o produto normativo parlamentar, quando este confronta a Constituição. Lembremos que a Constituição é racional na exata proporção em que o Estado sabe diferenciar e determinar sua atuação nos limites da natureza do conceito de Estado. Os poderes do Estado, segundo seu próprio conceito, precisam pensar a si mesmos como uma totalidade, atuando cada um em seu campo, mas considerando o Estado como uma unidade<sup>5</sup>.

A visão hegeliana de Estado pode servir de inspiração para pensarmos na razão da modulação de efeitos das decisões das cortes constitucionais em matéria tributária. Muito além da pretensão de mitigar efeitos do controle de constitucionalidade, a modulação se apresenta como ferramenta de equilíbrio do próprio Estado de Direito. Assim, na teoria da divisão de poderes ajustada à perspectiva hegeliana, um poder submete o outro a si e, assim, efetua antes de qualquer coisa, a unidade e, assim, salva o essencial que é a subsistência do Estado<sup>6</sup>. A modulação, como se verá mais adiante, trabalha com esse norte, concretizando a igualdade na tributação.

O problema destacado por Hegel pode se manifestar de outra forma, quando observamos jurisdições em que a redação impecável do texto constitucional não é mais que uma fachada simbólica de uma ordem legal seletivamente aplicável. Esta realidade social de alguns países nega a validade de normas para cuja implementação faltam pressupostos factuais e vontade política<sup>7</sup>. As cortes constitucionais, especialmente em algumas jurisdições europeias, assumem claro papel normativo tributário, em substituição aos parlamentos. Mais recentemente, para a surpresa da classe jurídica internacional, os Estados Unidos da América – EUA também seguiram a mesma linha, ao julgarem o tema da tributação do comércio eletrônico<sup>8</sup>. O fato de o *judicial review* se opor às decisões do Congresso e do presidente resulta na constituição de um autêntico poder mais forte que os demais, o

<sup>5</sup> HEGEL, Georg Fredrick Wilhelm. *Linhas fundamentais da filosofia do direito: direito natural e ciência do Estado no seu traçado fundamental*. Tradução, apresentação e notas de Marcos Lutz Müller. São Paulo: Editora 34, 2022, p. 577.

<sup>6</sup> HEGEL, Georg Fredrick Wilhelm. *Linhas fundamentais da filosofia do direito: direito natural e ciência do Estado no seu traçado fundamental*. Tradução, apresentação e notas de Marcos Lutz Müller. São Paulo: Editora 34, 2022, p. 580.

<sup>7</sup> HABERMAS, Jürgen. *Wahrheit und Rechtfertigung*. Frankfurt: Suhrkamp, 1999, p. 229.

<sup>8</sup> EUA – Suprema Corte Americana. *South Dakota v. Wayfair*, 381 U.S. 618, j. em 21.06.2018. Disponível em: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf). Acesso em: 12 jul. 2022.

que não pertence à teoria clássica de separação de poderes<sup>9</sup>. Ao substituir o parlamento na tarefa normativa em matéria tributária, houve uma verdadeira hipertrofia do poder jurisdicional, mostrando-se necessária a modulação para mitigar os efeitos disso, tanto ao contribuinte quanto ao Fisco. Da modulação, tanto no direito comparado, quanto no direito pátrio, trataremos a seguir.

## 2. A modulação de efeitos em outros países

Nos EUA, de um modo geral, entende-se que a lei declarada inconstitucional é considerada nula e sem eficácia (*null and void*), motivo pelo qual a respectiva decisão é dotada de efeitos *ex tunc*. Contudo, a Suprema Corte Norte-americana admitiu, em 1932, que o Judiciário limitasse a eficácia dessa declaração, de modo a evitar injustiças e dificuldades<sup>10</sup>. A decisão comentada não tratou de matéria tributária, mas consiste num bom indicativo do que a Corte pensou na época.

Uma relevante decisão da Suprema Corte Norte-americana sobre o tema foi proferida em 1965. Trata-se do caso *Linkletter v. Walker*, em que a Corte apreciou a viabilidade de mitigação da eficácia de decisão da qual resultou a superação de precedente em matéria penal<sup>11</sup>. Note-se que a modulação se deu em matéria penal, num ajuste de poderes em relação aos próprios direitos fundamentais expressos na Constituição. Por algumas vezes a Suprema Corte tratou de direitos fundamentais de modo errante, contrariando decisões anteriores, num curioso entendimento do *stare decisis*. Ao assim proceder, como comentado a seguir, a modulação veio a mitigar os efeitos potenciais de insegurança jurídica.

A alteração do entendimento jurisprudencial ocorreu no caso *Mapp v. Ohio*. Antes dele, admitia-se que um indivíduo poderia ser condenado criminalmente com fundamento em prova ilícita. Ao julgar o caso *Linkletter v. Walker*, no qual foi decidida a superação do precedente judicial, a Corte analisou se a nova orientação deveria ter eficácia prospectiva com a conseguinte manutenção na prisão de

<sup>9</sup> LOWENSTEIN, Karl. *Teoria de la constitucion*. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona, Caracas e México: Ariel, 1979, p. 67.

<sup>10</sup> STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effects – from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva (coord.). *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. London: Springer, 2015, p. 3; e HAMMER, Stephen J. Retroactivity and restraint: an Anglo-american comparison. *Harvard Journal of Law & Public Policy* v. 41, 2018, p. 413-414. Disponível em: [http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer\\_FINAL.pdf](http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer_FINAL.pdf). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>11</sup> PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima*. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015, p. 175). Ravi Peixoto esclarece que, embora haja divergência doutrinária acerca da natureza dessas decisões, antes mesmo do caso “*Linkletter v. Walker*”, houve outros exemplos de superações de precedentes com eficácia prospectiva ainda no século XIX. Foi o que noticiou, por exemplo, Eva Steiner (STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effects – from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva (coord.). *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. London: Springer, 2015, p. 3).

sujeitos condenados. O Tribunal entendeu que a nova decisão não alcança casos já transitados em julgado antes da superação do precedente (*Mapp v. Ohio*), apenas os casos ainda em julgamento<sup>12</sup>. Aqui fica bem claro o porquê da modulação a serviço do instituto *stare decisis*, ou seja, uma nova compreensão do instituto da prova, direito fundamental. O ulterior posicionamento da Suprema Corte poderia resultar num sentimento de impunidade, caso os presos com prova ilícita fossem soltos. Por mais polêmico que isso possa parecer, a ideia de Estado como unidade pôde ser observada.

Na ocasião, o juiz Black divergiu de seus colegas ao entender que, além da falta de equidade que o critério de modulação proposto acarretava, não haveria qualquer razão que justificasse alguém ser mantido na prisão por prova inconstitucional<sup>13</sup>. A equidade, aqui criticada, se deve ao fato de que direitos humanos não deveriam ser objeto de modulação. Para o Relator, o juiz Clark, contudo, essa não deveria ser a orientação. Sustentou que não há obrigação, tampouco proibição de se aplicar uma orientação retroativamente. A decisão sobre a eficácia das decisões deve considerar os méritos e deméritos de seus efeitos em cada caso, investigando-se, para tanto, o contexto histórico da orientação superada, sua finalidade e efeitos e se a retroação do novo entendimento pode aprimorar ou retardar esses elementos<sup>14</sup>. A noção de administração, como Estado, não obstante condenável sob a perspectiva ética, está adequada à visão hegeliana, acima exposta.

Outras decisões tomadas pela Suprema Corte Norte-americana também promoveram a modulação de efeitos. Entre elas, cabe citar a proferida no caso *Chevron Oil Co. v. Hudson*, de natureza civil, em que se examinou indenização por acidente de trabalho, na qual foram fixadas balizas para que a modulação ocorresse, balizas essas semelhantes àquelas delineadas no caso *Linkletter v. Walker*, e cuja adoção passou a ser realizada pelas cortes federais e estaduais. Trata-se do que se pode chamar de “teste do caso Chevron Oil”. A modulação deve obedecer ao seguinte: (a) a decisão deve estabelecer uma nova norma (*new principle of law*); (b) os efeitos retroativos da decisão podem fomentar ou retardar a eficácia da regra, em detrimento das razões históricas e da finalidade subjacentes à sua criação; e (c) os efeitos retroativos podem ocasionar resultados desiguais<sup>15</sup>. O “teste do

<sup>12</sup> EUA – Suprema Corte Americana. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, j. em 07.06.1965. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep381/usrep381618/usrep381618.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>13</sup> EUA – Suprema Corte Americana. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, j. em 07.06.1965, p. 650-653. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep381/usrep381618/usrep381618.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>14</sup> EUA – Suprema Corte Americana. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, j. em 07.06.1965, p. 635-638. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep381/usrep381618/usrep381618.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>15</sup> EUA – Suprema Corte. *Chevron Oil Co. v. Huson*, 404 U.S. 97, j. 06.12.1971. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/l1/usrep/usrep404/usrep404097/usrep404097.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

caso Chevron Oil” passou a ser realizado, inclusive, em casos tributários, considerado matéria excepcional para modulação<sup>16</sup>.

A despeito das decisões acima relatadas, a Suprema Corte passou a entender que a pronúncia acerca da (in)constitucionalidade tem eficácia *ex tunc*, não podendo o Judiciário promover qualquer modificação em seus efeitos, sob pena de ativismo judicial. A Suprema Corte entendeu que a tarefa de dispor sobre a eficácia das leis compete, ordinariamente, ao Legislativo<sup>17</sup>. Numa decisão de 1993 sobre matéria tributária, decidida por maioria, o juiz Scalia entendeu que “a visão tradicional é a de que a decisão prospectiva é incompatível com as prerrogativas dos julgadores, de modo que as cortes não têm autoridade bastante para se utilizarem dessa prática”<sup>18</sup>. Para o juiz Scalia, a modulação permite que o Judiciário produza novas leis, desbalanceando o necessário equilíbrio entre os três poderes, além de gerar, inevitavelmente, desigualdade entre pessoas que ocupam posições similares, motivos pelos quais deve ser repelida. Esta orientação da Suprema Corte americana deu razão à expressão em tom de anedota: *The taxing power, my dear, the taxing power. You can do anything under the taxing power*<sup>19</sup>. Em outras palavras, sequer a Suprema Corte se oporia ao poder de tributar, sempre respeitando aquilo que o parlamento aprovar. Não obstante, o recente caso *South Dakota v. Wayfair* veio a desmentir em parte esse posicionamento<sup>20</sup>, principalmente em razão da perda de arrecadação, devendo servir de estímulo para que o parlamento aprove normas dispondo sobre a tributação na economia digital, em verdadeiro equilíbrio entre poderes<sup>21</sup>, como comentaremos mais adiante.

Nos Estados-membros da União Europeia, a maior parte (64%) adota eficácia *ex nunc* das decisões em torno da inconstitucionalidade das leis (Áustria, Bul-

<sup>16</sup> ZAPATERO, Guillermo G. Ruiz. Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales. *Revista de Administración Pública* n. 169. Madri, jan.-abr. 2006, p. 134-135.

<sup>17</sup> PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima*. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015, p. 177-179. No mesmo sentido, embora reconhecendo que as Cortes inferiores, em matéria de lei estadual, continuam a promover modulação em larga escala, vide: GIDI, Antonio; FROELICH, Lucas. Retrospective and prospective application of precedents in United States Federal Law (2019). *Revista de Processo* 303, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3529986>. Acesso em: 10 ago. 2022; e HAMMER, Stephen J. Retroactivity and restraint: an Anglo-american comparison. *Harvard Journal of Law & Public Policy* v. 41, 2018, p. 413-414. Disponível em: [http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer\\_FINAL.pdf](http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer_FINAL.pdf). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>18</sup> EUA – Suprema Corte. *Harper v. Virginia*, 509 U.S. 86, j. em 18.06.1993, p. 106. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supct/html/91-794.ZO.html>. Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>19</sup> PERKINS, F. *The roots of social security*. Palestra (23.10.1962). Disponível em: <https://www.ssa.gov/history/perkins5.html>. Acesso em: 10 mar. 2022.

<sup>20</sup> EUA – Suprema Corte Americana. *South Dakota v. Wayfair*, 381 U.S. 618, j. em 21.06.2018. Disponível em: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf). Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>21</sup> MASON, Ruth. Implications of *Wayfair*. *46 Intertax* 810, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3214465>. Acesso em: 20 mar. 2022.



gária, Ciprus, República Checa, França, Grécia, Hungria, Itália, Latvia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polônia, Romênia, Eslováquia e Eslovênia). Somente 24% adota eficácia *ex tunc* como regra (Bélgica, Estônia, Alemanha, Irlanda, Portugal e Espanha), sendo esse o modelo adotado pela Corte de Justiça da União Europeia e pela Corte Europeia de Direitos Humanos. Por fim, 12% dos países definem a eficácia das decisões caso a caso, em virtude de tais decisões não serem *erga omnes* (Dinamarca, Finlândia e Suécia). A Inglaterra e a Holanda, por não terem um sistema de controle de constitucionalidade, não possuem regra em um ou em outro sentido<sup>22-23</sup>. É preciso interpretar a estatística acima, considerando a estrutura do sistema jurisdicional de cada país. Nesse sentido, vamos nos deter apenas a alguns sistemas, aleatoriamente escolhidos.

A Alemanha foi um dos primeiros países a adotar a eficácia *ex tunc* por meio de sua Corte Constitucional Federal. De acordo com art. 78 do regulamento da referida Corte, na hipótese de inconstitucionalidade, a lei é reputada nula e sem eficácia (*null and void*). Essa regra, porém, admite uma exceção, de acordo com o mesmo regulamento: novos processos que sejam ajuizados em face de condenação criminal transitada em julgado, fundamentada em lei declarada inconstitucional<sup>24</sup>. Hipóteses excepcionais semelhantes são encontradas nas normas portuguesa e espanhola, comentadas mais abaixo<sup>25</sup>. Note-se que a regra de eficácia tem aplicação aos casos de natureza tributária. O tema tributário, objeto deste estudo, importa sobre o que o Fisco tem a perder em receita e as consequências disso para os serviços do Estado, argumentos tidos como relevantes pelas Cortes Constitucionais.

A Corte Constitucional alemã se manifestou sobre efeitos, em decisão recente, reiterando que a nulidade também tem efeito no passado e, assim, leva a uma

---

<sup>22</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.691, 1.692-1.693 e 1.705; e HUFEN, Friedhelm. The restriction of the effects of judgments in cases of ascertainment of their unconstitutionality. Disponível em: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/Summary.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/Summary.pdf?__blob=publicationFile&v=3). Acesso em: 12 jul. 2022.

<sup>23</sup> Relatando o caráter excepcionalíssimo da modulação na Inglaterra, por ela implicar ativismo judicial e desigualdade, vide: HAMMER, Stephen J. Retroactivity and restraint: an Anglo-american comparison. *Harvard Journal of Law & Public Policy* v. 41, 2018, p. 433-441. Disponível em: [http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer\\_FINAL.pdf](http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer_FINAL.pdf). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>24</sup> OLIVEIRA, Aline Lima de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <https://editora.pucrs.br/edipucrs/acessolivre/livros/efeitostemporais/frame.html>. Acesso em: 13 jul. 2022.

<sup>25</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.691 e 1.696-1.697.



situação como se a lei nunca tivesse sido promulgada. Quando o Tribunal decide sobre incompatibilidade, se vê forçado a determinar a partir de quando isso se dá, enfrentando as consequências. A Corte Constitucional sopesa se as desvantagens da norma jurídica revogada são maiores do que as desvantagens de uma aplicação continuada transitória<sup>26</sup>. Nos casos em que se verifica a constitucionalidade de um tributo, por avançar sobre o mínimo existencial, o resultado que retire ou mantenha o tributo do ordenamento produz inegável reflexo para o orçamento público. O reconhecimento de direitos fundamentais, mais das vezes, tem o potencial de rejeitar tributação, com consequências para o erário<sup>27</sup>. Tais consequências podem ser mais graves, quando a Corte não encontra espaço para apenas declarar a incompatibilidade, reconhecendo sua incompetência legislativa, optando por declarar a inconstitucionalidade formal. A decisão, nesse caso, somente poderia ter efeitos *ex tunc*<sup>28</sup>. Em outra ocasião, com igual assertividade, a Corte Constitucional decidiu que, em caso de infração a direito fundamental, na consideração de família homossexual para declaração de imposto de renda, a decisão somente pode ter efeitos *ex tunc*<sup>29</sup>. A declaração de efeitos *ex tunc*, em alguma medida, tem relação com a igualdade vertical da tributação. Premia a supremacia da Constituição, afastando a lei contrária a ela, sem contemporizar com teorias de ajuste de efeitos financeiros ou institucionais que perpetuem a inconstitucionalidade.

Em alguns casos, a Corte Constitucional alemã entendeu, porém, necessário mitigar os efeitos de suas decisões, em prol da segurança jurídica, o que passou a fazer antes mesmo de a legislação autorizá-la a fazê-lo. O fez por meio da declaração de *incompatibilidade* da lei, ou de *inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade*; da declaração parcial de nulidade sem redução de texto; e do apelo ao legislador nos casos de lei ainda constitucional (em processo de inconstitucionalização), ou de inadimplemento do dever de legislar ou de falta de evidência da ofensa à Constituição<sup>30</sup>. Na hipótese de *incompatibilidade*, a Corte alemã pode requerer

<sup>26</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional – O Regulamento do Tribunal, art. 72, § 2º, se presta aos casos tributários, especialmente, pois é justamente nesse tipo que o peso da consequência pode ser mais bem avaliado. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/wichtige-verfahrensarten/wirjung-der-entscheidung/wirkung-der-entscheidung\\_node.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Verfahren/wichtige-verfahrensarten/wirjung-der-entscheidung/wirkung-der-entscheidung_node.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>27</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional – Beschluss vom – 1 BvR 2868/15. Decisão de 22 de março de 2022. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2022/03/rs20220322\\_1bvr286815.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2022/03/rs20220322_1bvr286815.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>28</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional – 2 BvL 6/13. Decisão de 13 de abril de 2017. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2017/04/ls20170413\\_2bvl000613.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2017/04/ls20170413_2bvl000613.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>29</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom. Decisão de 7 de maio de 2013. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2013/05/rs20130507\\_2bvr090906.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2013/05/rs20130507_2bvr090906.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>30</sup> SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo:

que o legislador providencie as alterações legislativas necessárias para resolver dita incompatibilidade<sup>31</sup>. De fato, esta é a crítica que se pretende aqui enfrentar, qual seja, se esse chamado legislativo compromete o sistema tributário e em que medida. A decisão sobre constitucionalidade concretiza a igualdade na tributação, em seu aspecto vertical, enquanto a mesma decisão, quando se decide modular, a corte trabalha com uma igualdade horizontal, diminuindo diferenças entre jurisdicionados.

Na Espanha, de modo semelhante, a mitigação da nulidade é feita na Corte Constitucional por meio de sua declaração de *incompatibilidade*<sup>32</sup>. A inspiração alemã do sistema de controle de constitucionalidade espanhol conduziu o debate jurisdicional, em alguma medida, a temas centrais, como a legalidade, igualdade e capacidade contributiva. Numa primeira fase, o Tribunal Constitucional concretizou princípios, tendo que lidar, mais tarde, com os excessos do Estado fiscal espanhol e da UE, impondo limites ao poder de tributar<sup>33</sup>. Com efeito, nas declarações de incompatibilidade da lei com a Constituição, o Tribunal Constitucional não consegue ajudar a resolver os problemas de direito, por meio da ampliação de direitos fundamentais, em substituição ao parlamento. A Corte Constitucional tem entendido que os efeitos das decisões em matéria tributária podem ser limitados ao caso concreto. Isso levanta dúvidas sobre o próprio princípio constitucional da legalidade, ao deixar no sistema norma inconstitucional<sup>34</sup>. Ao assim proceder, ainda há de ser pensado se tal posicionamento estaria conforme as diretivas comunitárias, bem como do próprio Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia – TJCE.

Por outro lado, a crítica jurídica ao controle de constitucionalidade espanhol, válida também aos demais sistemas comparados aqui, se dá sobre a quem

---

IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 461-484, p. 465; e FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. *Revista Direito Tributário Atual* n. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral, p. 27-51, p. 29.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Aline Lima de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <https://editora.pucrs.br/edipucrs/acessolive/livros/efeitostemporais/frame.html>. Acesso em: 13 jul. 2022.

<sup>32</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.691 e 1.696-1.697; STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effects – from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva (coord.). *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. London: Springer, 2015, p. 12.

<sup>33</sup> RODRÍGUEZ, Álvaro Bereijo. Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria (235/251), p. 249. Disponível em: <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/download/6154/6610/12520>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>34</sup> ESPANHA – Corte Constitucional. STC 45/1989. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1251>. Acesso em: 20 mar. 2022.

compete o juízo de eficiência, segurança e oportunidade. Tais atribuições são naturalmente do legislador tributário, mas parece haver controvérsia sobre isso na atualidade. Ademais, este foi o fundamento da STC 45/1989, ou seja, seria inaceitável tratar de modo distinto quem não pôde recorrer contra a lei inconstitucional, daquele que teve tal oportunidade. Naquela ocasião, o Tribunal Constitucional, para evitar “catástrofe financeira” do governo em razão da inconstitucionalidade de norma do imposto de renda, decidiu atribuir eficácia prospectiva à decisão, por segurança jurídica, ressaltando, somente, aqueles que ainda litigavam sobre a matéria<sup>35</sup>. Afinal, a Corte Constitucional espanhola teve que lidar com o tema dos efeitos retroativos ou prospectivos de suas decisões<sup>36</sup>. Trataremos disso mais adiante, mas é clara a polêmica espanhola acerca da modulação, um casuismo que dificulta a compreensão do alcance do caso<sup>37</sup>.

Em Portugal e na Bélgica, assim como no TJCE, em que a regra é a nulidade da lei declarada inconstitucional de eficácia *ex tunc*, a legislação autoriza que a corte module os efeitos da decisão. Nesses casos, a lei segue sendo considerada inconstitucional, e não meramente *incompatível*. Neste caso, somente os efeitos da declaração é que são mitigados<sup>38</sup>. Em Portugal, especialmente, as decisões da Corte Constitucional em matéria tributária têm declarado efeitos prospectivos reiteradamente, no sentido de evitar a perturbação da ordem financeira e o bom funcionamento dos serviços públicos<sup>39</sup>. Decisões há, contudo, que preservam os contribuintes que litigam ao tempo da declaração de inconstitucionalidade<sup>40</sup>. A modulação em si não foi bem vista pela doutrina portuguesa, em que pese a notável influência tedesca<sup>41</sup>.

<sup>35</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Justicia constitucional la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales. *Revista de Direito Público* v. 22, n. 92, out./dez. 1989, p. 5-16.

<sup>36</sup> RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. Los efectos de las leyes tributárias inconstitucionales. *Revista de Administración Pública* (99/153), p. 101. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1974093.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>37</sup> ESPANHA – Corte Constitucional – ECLI:ES:TC:2021:148. Recurso de inconstitucionalidade n. 2054-2020. Acesso em: 20 jul. 2022. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-13032>.

<sup>38</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.691 e 1.696-1.697.

<sup>39</sup> PORTUGAL – Tribunal Constitucional. Acórdão n. 24/83. Plenário. Conselheiro Magalhães Godinho. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19830024.html>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>40</sup> PORTUGAL – Tribunal Constitucional. Acórdão n. 494/2009. Plenário. Rel. Conselheiro Vítor Gomes, j. 29.09.2009. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090494.html>. Acesso em: 10 ago. 2022.

<sup>41</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.017.

Na Bélgica, por sua vez, a modulação parece ser um tema resolvido nas questões de natureza tributária. A modulação é um recurso da Corte Constitucional belga, que se utiliza do princípio da proporcionalidade para graduar e, assim, atenuar tais efeitos, especialmente em matéria tributária, postergando os efeitos da declaração judicial<sup>42</sup>. Em que pese essa orientação, inclusive com modulação temporal, a Corte Constitucional belga, em posições recentes, considerou que seus julgamentos não se sobrepõem ao parlamento, de modo a não configurar infração ao princípio da legalidade<sup>43</sup>.

Nessas jurisdições europeias que adotam como regra a eficácia *ex tunc* da lei inconstitucional, a mitigação de efeitos de decisões judiciais pode ocorrer a critério dos julgadores, não tendo a legislação estabelecido parâmetros para tanto, salvo em Portugal, país cuja Constituição autoriza que isto ocorra por força da segurança jurídica, da equidade ou de excepcional e importante interesse público<sup>44</sup>. Diante dessa dose de liberdade naquelas jurisdições, vê-se, na prática, que muitas vezes a eficácia das decisões é limitada, o que ocorre, inclusive, em matéria tributária.

Na Alemanha, a maior parte das decisões declarando eficácia pró-futuro da pronúncia de inconstitucionalidade (ou incompatibilidade) se dá em torno de questões tributárias, sob o fundamento de que o orçamento público não pode ser comprometido com a restituição de tributos<sup>45</sup>. Há, porém, decisões em matéria tributária com eficácia retroativa<sup>46</sup>. Em casos de tributos reputados inconstitucio-

<sup>42</sup> RENAULD, Bernadette. La proportionnalité dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle de Belgique, p. 55. *ACCPUF – Bulletin* n. 9, mai. 2010. Disponível em: <https://cdn.accf-francophonie.org/2019/03/Bulletin9-1-7.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>43</sup> BÉLGICA – Corte Constitucional. Cour constitutionnelle, Arrêt n. 5/2022 du 20 janvier, 2022. Disponível em: [https://www.stradalex.com/fr/sl\\_src\\_publ\\_jur\\_be/document/cconst\\_2022-5](https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_jur_be/document/cconst_2022-5). Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>44</sup> O art. 282 da Constituição da República Portuguesa dispõe que: “1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a repristinação das normas que ela, eventualmente, haja revogado. 2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última. 3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido. 4. Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de exceção relevo, que devera ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos ns. 1 e 2.”

<sup>45</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.697-1.700. Confirmando essa tendência na Alemanha em matéria tributária na década de 1990, mas tecendo duras críticas a ela, vide: SEER, Roman. Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht. *NJW* v. 5, 1996, p. 288-289.

<sup>46</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional. Resumo da decisão do Tribunal Constitucional Federal em BvL 6/13, j. 13.04.2017. Disponível em: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/>

nais pela Corte alemã, situações há em que o Tribunal sequer assegura o direito à restituição do que foi pago àqueles que litigaram<sup>47</sup>. É preciso pensar nesta característica, com algumas ressalvas, como trataremos mais adiante, mas é a regra geral<sup>48</sup>. O Tribunal Constitucional alemão inspirou diversos sistemas na Europa continental, dadas as características sistêmicas, bem como do regimento do tribunal, este último, em relação ao modelo procedimental.

A declaração de nulidade, mesmo com efeitos *ex tunc*, se mostra incapaz de eliminar todas as violações constitucionais. Por outro lado, as declarações de incompatibilidade, com efeitos *ex nunc*, apenas expressam uma exigência de reforma pró-futuro, preservando a situação inconstitucional no passado<sup>49</sup>. Esta crítica ao Tribunal Constitucional se deve, em alguma medida, à “escola de Bochum”, bastante ligada ao princípio da legalidade. Por outro lado, a “escola de Köln”, mais voltada ao princípio da igualdade, se mostra mais tolerante com a construção de um sistema tributário por meio das decisões das cortes constitucionais<sup>50</sup>. Importante destacar, que uma “escola” não se contrapõe à outra, apenas pensam sob perspectivas próprias. Como exploraremos mais adiante, se a doutrina do direito tributário fosse, de fato, entender que as decisões das cortes constitucio-

---

Entscheidungen/EN/2017/04/Is20170413\_2bvl000613en.html. Acesso em: 10 ago. 2022; e ALEMANHA – Corte Constitucional. BvL 5/08, j. 17.12.2013. Disponível em: [http://www.bverfg.de/e/ls20131217\\_1bvl000508en.html](http://www.bverfg.de/e/ls20131217_1bvl000508en.html). Acesso em: 10 ago. 2022. Pela retroatividade, mas em razão do baixo prejuízo ao orçamento público: ALEMANHA – Corte Constitucional. BvR 611/07, j. 21.07.2010. Disponível em: [http://www.bverfg.de/e/rs20100721\\_1bvr061107en.html](http://www.bverfg.de/e/rs20100721_1bvr061107en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

<sup>47</sup> ALEMANHA – Corte Constitucional. Resumo da decisão do Tribunal Constitucional Federal em BvL 4/11, 4/13, 5/11 and 2 BvL 1/09, j. 11.12.2019 e 12.01.2019. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/12/Is20181211\\_2bvl000411en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/12/Is20181211_2bvl000411en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

<sup>48</sup> STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effects – from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva (coord.). *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. London: Springer, 2015, p. 19. De acordo com Eva Steiner, há um consenso geral, nas mais variadas jurisdições, no sentido de que, quando a lei que institui determinado tributo é declarada inconstitucional, conferindo aos sujeitos passivos o direito à restituição, deve haver mitigação da eficácia dessa pronúncia, uma vez que dela podem resultar sérios danos financeiros àquele ente obrigado a promover a devolução. Contudo, o tema é controvertido. Ruiz Zapatero, por exemplo, entende que, por imperativo da legalidade, o tributo inconstitucional deve ser sempre devolvido, descabendo, pois, cogitar-se de modulação (RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. Los efectos de las leyes tributárias inconstitucionales. *Revista de Administración Pública* (99/153). Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1974093.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022).

<sup>49</sup> SEER, Roman. Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht. *NJW* v. 5, 1996 (285/291), p. 287-289. Disponível em: [https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/cms/upload/Publikationen/1996/NJW\\_1996\\_285\\_-\\_291.pdf](https://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/cms/upload/Publikationen/1996/NJW_1996_285_-_291.pdf). Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>50</sup> HEY, Johanna. Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein? *StuW* 2015 (3/18), p. 15. Disponível em: [https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey\\_\\_StuW\\_2015\\_\\_3.pdf](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey__StuW_2015__3.pdf). Acesso em: 20 mar. 2022.

nais efetivamente afrontam o parlamento, precisaríamos ser coerentes, criticando decisões tanto a favor quanto contra o contribuinte.

A despeito da ausência de critérios legais para a limitação da eficácia das decisões naqueles países, fundamentalmente, tal limitação ocorre com suporte na segurança jurídica. Em alguns casos, à segurança jurídica, adicionam-se problemas administrativos ou razões de finanças públicas. Há, também, casos cuja pronúncia de nulidade é reputada ainda mais inconstitucional do que a própria norma viciada, assim como hipóteses em que projeção da eficácia da decisão para o futuro viabiliza que órgãos administrativos e legislativos possam expedir novas normas adequando o sistema à orientação judicial<sup>51</sup>.

Nos países europeus em que a lei inconstitucional não é considerada nula, a declaração do vício é dotada de eficácia *ex nunc*. Inspiram-se, esses países, na tradição austríaca, calcada nas lições de Hans Kelsen, de que a lei vale até que sobrevenha decisão que a rescinda, ou a revogue (anulabilidade, e não nulidade), momento a partir do qual, via de regra, produz efeitos, em atenção à segurança jurídica<sup>52</sup>. Oportuno lembrar a contribuição de Kelsen para a criação do Tribunal Constitucional austríaco. Concebeu-se para esse tribunal a doutrina de uma jurisdição capaz de defender a Constituição. O Tribunal foi responsável, inclusive, por deter as forças conservadoras do final da década de 1920. Após a derrocada imperial austro-húngara, havia grande preocupação doutrinária com o parlamento. Justificava-se a criação de uma corte para conter as tensões políticas entre entes federados, com a Constituição como paradigma<sup>53</sup>. Afinal, prevaleceu a teoria kelseniana de defesa do parlamento como verdadeira instituição representante do povo. A defesa da Constituição austríaca numa corte constitucional fez sentido, na contenção de poderes dos estados, entre si e em relação à União. O papel de decidir acerca da constitucionalidade das leis, afinal, não foi pensado em detrimento ao parlamento, mas, ao contrário, em prestígio à casa legislativa da federação austríaca<sup>54</sup>. Talvez, mas isso testaremos mais adiante, num tópico próprio, os efei-

<sup>51</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.699.

<sup>52</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.692; SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 461-484, p. 464-465; e ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 41-42.

<sup>53</sup> JELLINEK, Georg. *Ein Verfassungsgerichtshof für Österreich*. Vienna: Alfred Holder, 1885, p. 8.

<sup>54</sup> KELSEN, Hans. La garantie juridictionnelle de la Constitution. *Revue de droit publique et science politique* XXXV. Paris, 1928, p. 152.



tos da decisão de inconstitucionalidade, *ex tunc* ou *ex nunc*, tenham sido justificados segundo circunstâncias políticas, posteriormente teorizadas. De qualquer forma, a igualdade foi um norte comum nessas teorias.

O Judiciário possui a prerrogativa de atribuir efeitos distintos da regra geral a certas decisões conforme a necessidade identificada em cada caso concreto. Nesses países europeus, a decisão, a despeito de a regra geral ser a eficácia *ex nunc*, pode tornar-se eficaz em data posterior à sua publicação (eficácia pró-futuro) ou até mesmo retroagir (eficácia *ex tunc*). Os mesmos motivos apontados no parágrafo anterior são invocados nesses países para atribuir eficácia distinta às decisões. Nem todos esses países detêm autorização legal para a modificação da eficácia de suas decisões. Na Itália, na Romênia e em Malta, por exemplo, não há norma expressa que o admita. Mesmo assim, encontram-se decisões não reconhecendo a eficácia *ex nunc*<sup>55</sup>. Em outras palavras, o Tribunal Constitucional tem autonomia suficiente para decidir pelos efeitos de suas decisões.

Apesar da distinção na eficácia das decisões nos Estados-membro da União Europeia (se *ex tunc* ou *ex nunc*), há um ponto em comum em todas essas jurisdições: a flexibilidade para não aplicar a regra geral local de eficácia da lei inconstitucional. Isso revela a irrelevância da opção do legislador por um ou outro mecanismo de eficácia das decisões. O que importa é a habilidade de cada corte constitucional em modular os efeitos de suas decisões quando necessário, deixando de aplicar a regra geral do respectivo país quando as circunstâncias o exigirem<sup>56</sup>.

Nos Estados-membros da União Europeia, a modulação é uma realidade. Nos EUA, diferentemente, a tendência no âmbito federal tem sido a pronúncia de nulidade com eficácia *ex tunc*. Os modelos de controle de constitucionalidade da União Europeia e dos EUA servem de boa base de comparação. É preciso fazer uma ressalva, porém, em relação à matéria tributária, pois a Suprema Corte evita tomar o lugar do Congresso, devolvendo temas controvertidos para o parlamento. No sistema tributário atual, em que os parlamentos aprovam leis tributárias para socorrer os cofres públicos, os casos de maior confronto são evitados<sup>57</sup>. Os fatores aqui comentados podem causar distorções analíticas, mas não tornam o relato comparado imprestável para a pesquisa aqui pretendida. As diferenças entre os sistemas mencionados, assim como as semelhanças, serão ferramentas para a crítica jurídica ao sistema brasileiro, descrito a seguir.

<sup>55</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.697-1.707.

<sup>56</sup> VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022, p. 1.697-1.712.

<sup>57</sup> GRAETZ, M. J.; SCHENK, D. H. *Federal income taxation*. Nova Iorque: Faculty Books, 2018, p. 52.



### 3. A modulação no Brasil: histórico e critérios legais

No Brasil, o controle de constitucionalidade das leis é feito por dois mecanismos: difuso e concentrado. Seja neste, seja naquele mecanismo de controle, tradicionalmente, a declaração de inconstitucionalidade da lei tem eficácia declaratória, e não constitutiva, na medida em que a lei inconstitucional é nula *ab initio*. Ao decidir pela inconstitucionalidade, portanto, o STF declara, em certa medida, a incompatibilidade da norma em razão da Constituição, um paradigma de validade.

De acordo com o Ministro Celso de Mello, a jurisprudência do STF adotou a denominada “doutrina clássica”, segundo a qual a lei inconstitucional é nula e, por essa razão, destituída de eficácia jurídica. Para o ministro, a declaração de inconstitucionalidade afeta, inclusive, atos pretéritos, desamparando situações constituídas sob a égide da lei nula, bem como inibindo a possibilidade de invocação de qualquer direito, ante a inaptidão da lei nula para produzir qualquer efeito<sup>58</sup>. Ao remover do ordenamento a norma inválida, o STF exerce um poder excepcional, legislador negativo. Para o Ministro Celso de Mello, tratando do tema em outra ocasião, não cabe ao STF, diante de norma inconstitucional, fazer juízo de oportunidade e conveniência, curvando-se ao pragmatismo governamental<sup>59</sup>. Esclarecemos, por oportuno, que a posição do Ministro Celso de Mello se deu antes de entrar em vigor o Código de Processo Civil, em 2015.

No julgamento da constitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718 que, sem amparo no texto constitucional vigente à época de sua edição, ampliou indevidamente a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, o STF concluiu que a lei inconstitucional nasce nula, não sendo recebida, tampouco repristinada pela nova ordem constitucional, já que nosso sistema jurídico não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. Na ocasião, o Ministro Peluso reconheceu que a Emenda Constitucional n. 20, tendo autorizado a incidência daquelas contribuições sociais sobre a receita, e não apenas sobre o faturamento, não tornou a Lei n. 9.718 constitucional, porque esta lei surgiu nula por ter sido editada anteriormente àquela emenda. A nulidade, estando assentada no princípio da supremacia da Constituição, funciona, nas palavras do Ministro Peluso, como “meio de defesa e garantia da força normativa da Constituição, pois qualquer Emenda ulterior bastaria por ressuscitar regra produzida à revelia das prescrições constitucionais”<sup>60</sup>. Novamente, estamos a falar de um posicionamento anterior ao CPC de 2015, quando a modulação passou a ser recomendação firme, porém não obrigatória, para adoção pelo STF. Disto trataremos mais adiante.

<sup>58</sup> BRASIL – STF – RTJ 146/461-462. Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticar>. Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>59</sup> BRASIL – STF – RE n. 346.084-PR. Rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>60</sup> BRASIL – STF – RE n. 390.840-MG. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 20 mar. 2022.

Pela perspectiva de nulidade da lei inconstitucional, a declaração do tribunal nesse sentido tem, invariavelmente, eficácia *ex tunc*, sendo a lei nula extirpada do ordenamento jurídico. Essa ideia prevaleceu por muito tempo, superada apenas após a mudança de posicionamento dos próprios tribunais, que entenderam a questão da modulação, já sob influência do CPC de 2015. Houve um amadurecimento do tema da modulação no STF, vergando-se em direção ao sistema anglo-saxão, fenômeno também notado na Europa continental, conforme relatado acima.

A eficácia declaratória de inconstitucionalidade passou a revelar, em algumas circunstâncias, graves distorções, decorrentes, sobretudo, do fato de que a lei inconstitucional, conquanto nula, não raro, produz efeitos que não podem ser superados. Nesse contexto, a adoção pelo STF do que se pode chamar de “visão clássica” sobre a eficácia da decisão que reconhece dado vício de inconstitucionalidade, aliada à falta de um instituto que permitisse ao tribunal estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, acabou, em alguns casos, levando o STF a não emitir juízo de censura e, com isso, não retirar do sistema leis manifestamente inconstitucionais<sup>61</sup>. Esta visão se encontra igualmente superada, pois a sistemática atual admite, enquanto o parlamento não repara a inconstitucionalidade, manter a lei inconstitucional no sistema, em nome da estabilidade institucional.

Nesse contexto, a teoria da nulidade, por desconsiderar realidades fático-jurídicas consolidadas sob a égide da norma posteriormente declarada inconstitucional, sob alegação de sua inexistência, mostrava-se insuficiente para assegurar o adequado tratamento a situações verificadas durante o período em que lei gozava de validade e eficácia<sup>62</sup>. Parece haver, hoje, relativo consenso nesse sentido. A escolha do que é melhor para o sistema tributário parte de um juízo de conveniência, que se alinha com o princípio da igualdade na tributação. O sistema tributário trabalha hoje com o sentido da equidade.

Por essa razão que, antes mesmo de as Leis n. 9.868/1999 e n. 9.882/1999 estabelecerem critérios para a modulação de efeitos de decisões judiciais, é dizer, os critérios para que as decisões não fossem dotadas, apenas, de eficácia *ex tunc*, o STF passou a limitar a eficácia de algumas decisões, visando preservar os efeitos da lei inconstitucional por certo período<sup>63</sup>. Tal expediente ganhou maior relevância, na medida em que os casos passaram a ser vistos por uma perspectiva

<sup>61</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle concentrado de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 316.

<sup>62</sup> SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 461-484, p. 466.

<sup>63</sup> BRASIL – STF, 2ª Turma, RE n. 78.594, Rel. Min. Bilac Pinto, j. 07.06.1974; BRASIL – STF, 2ª Turma, RE n. 78.533/SP, Rel. Min. Firmino Paz, Rel. para acórdão Min. Décio Miranda; j. 13.11.1981; e BRASIL – STF, 2ª Turma, RE n. 122.202, Rel. Min. Francisco Resek, j. 10.08.1993. Acesso em: 20 jul. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>.

financeira. Com essas leis, a modulação deve ocorrer por imperativo da *segurança jurídica* e de *excepcional interesse social*, restringindo-se, com isso, os efeitos da decisão, ou determinando-se que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado pelo tribunal.

Após as Leis n. 9.868/1999 e n. 9.882/1999, importantes normas surgiram estabelecendo critérios para a modulação de decisões. Dentre elas, a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB) e o Código de Processo Civil de 2015 (CPC). Da LINDB, com as inserções feitas pela Lei n. 13.655/2018, merece destaque o art. 23, segundo o qual a decisão judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deve 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*. A regulamentação da LINDB procurou delimitar as hipóteses de modulação com mais clareza<sup>64</sup>. De qualquer modo, a discricionariedade de aplicação fica com o STF, como não caberia de outro modo, sob pena de podar o STF.

Trata-se de uma modulação dos efeitos e de um diferimento temporal da aplicação da nova decisão, que encontra fundamento de validade na segurança jurídica, porquanto busca evitar surpresas, bem assim o que se denominou por “cavalos de pau hermenêuticos”<sup>65</sup>. A proporcionalidade requerida pelo art. 23 prende-se ao sopesamento temporal, eficiente e quantitativo da nova interpretação, enquanto a equidade está ligada à distribuição dos efeitos da nova decisão, já que toda orientação, invariavelmente, alcança os jurisdicionados de maneira desuniforme, impondo à LINDB, para mitigar distorções, um juízo de equanimidade feito de modo comparativo e relacional entre os alcançados (beneficiários e onerados)<sup>66</sup>. De fato, o sopesamento temporal realiza a igualdade entre jurisdicionados, garantindo-lhes uniformidade perante a lei.

<sup>64</sup> BRASIL – Decreto n. 9.830, de 10 de junho de 2019: “Art. 4º [...] § 3º Quando cabível, a decisão a que se refere o *caput* indicará, na modulação de seus efeitos, as condições para que a regularização ocorra de forma proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais. § 4º Na declaração de invalidade de atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativos, o decisor poderá, consideradas as consequências jurídicas e administrativas da decisão para a administração pública e para o administrado: I – restringir os efeitos da declaração; ou II – decidir que sua eficácia se iniciará em momento posteriormente definido. § 5º A modulação dos efeitos da decisão buscará a mitigação dos ônus ou das perdas dos administrados ou da administração pública que sejam anormais ou excessivos em função das peculiaridades do caso.”

<sup>65</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB: o equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018, p. 93-112, p. 106-107.

<sup>66</sup> MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB: o equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), nov. 2018, p. 93-112, p. 108-109.

Do CPC, em vigor a partir de 2015, destacam-se os arts. 525, 535 e 927. O primeiro e o segundo dispositivos, tratando do cumprimento de sentença que reconhece a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa, inclusive quando direcionada à Fazenda Pública, estabelecem ser inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo STF, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo STF como incompatível com a Constituição Federal (art. 525, § 12, e 535, § 5º). O § 13 do art. 525 e o § 6º do art. 535 acrescem que os efeitos da decisão do STF poderão ser modulados no tempo, em atenção à *segurança jurídica*. Já o art. 927, § 3º, dispõe que, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da nova decisão com fundamento no *interesse social* e na *segurança jurídica*. O CPC reforça a ideia de modulação, com um aspecto procedimental de inspiração anglo-saxônica.

Ao longo dos anos, o STF foi se vergando ao instituto da modulação para, assim, impedir a eficácia *ex tunc* das decisões judiciais. Ou seja, mais e mais, nota-se o enfrentamento e a aplicação desse mecanismo de mitigação da eficácia de leis consideradas nulas pelo STF. Ocorre que, sendo aparentemente abertos e abstratos os critérios legais para essa apreciação (*e.g.*, segurança jurídica, interesse social, proporcionalidade, equanimidade, eficiência e interesse geral), não há previsibilidade sobre a modulação, é dizer, não há definições apriorísticas sobre como e quando ela deve ocorrer. A modulação é, pois, essencialmente, casuística<sup>67</sup>. Não nos parece, na prática, tão abertos os critérios legais, como as decisões do STF, mais recentes, se encarregam de ensinar. Analisaremos isso mais adiante.

É natural, por outro lado, que assim seja. Pela modulação, quer-se preservar situações já estabelecidas, cuja desconstituição seria mais grave do que a própria inconstitucionalidade da lei, ou cujos efeitos produzidos até a decretação de nulidade da lei não podem ser ignorados, o que se faz para assegurar, dentre outros princípios e valores, a segurança jurídica, a boa-fé e a proteção da confiança legítima. Quer-se, também, evitar a surpresa, que pode acontecer quando o tribunal tarda décadas para decidir determinado tema, ou quando o tribunal, de inopino, e sem qualquer *signaling*<sup>68</sup>, modifica jurisprudência consolidada. Tal indicação

<sup>67</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 2, p. 505; e PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima*. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015, p. 224.

<sup>68</sup> DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 2, p. 505. O *signaling* é considerado técnica preparatória de revogação de precedentes, por meio da qual o tribunal sinaliza que poderá visitar e modificar sua jurisprudência.

(*signaling*) se dá quando a Corte modifica jurisprudência consolidada, hipótese em que a modulação da eficácia temporal da decisão igualmente pode se apresentar como imperativo da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança legítima. A segurança jurídica, neste caso de modificação de jurisprudência consolidada, se concretiza pela modulação, trazendo igualdade para os jurisdicionados quanto ao sistema tributário.

A segurança jurídica, a boa-fé e a proteção da confiança legítima, no caso de modulação dos efeitos de decisões, devem ser aferidas de acordo com as circunstâncias de cada caso concreto. Repita-se, não há delimitações ou definições apriorísticas. Trata-se de critérios que têm a marca de abstração e de abertura justamente porque sua concretude depende da casuística – o que não é diferente em matéria tributária. Isso não é diferente em outros países, como comentado no tópico anterior. Nos EUA, por exemplo, quando a mitigação da eficácia de decisões era aceita, sua ocorrência dependia do atendimento ao “teste do caso *Chevron Oil*”, atendimento esse aferido à luz das circunstâncias de cada caso concreto. O casuísmo opera em favor da segurança jurídica, quando a modulação se dá quanto aos efeitos.

Muito embora seja impossível traçar regras objetivas que limitem a atuação do Poder Judiciário na modulação de efeitos de decisões judiciais, assegurando, assim, maior previsibilidade em torno daquilo que se pode esperar quanto à mitigação da eficácia da orientação judicial, a crítica que nos parece pertinente a muitas decisões que analisam pleitos de modulação é quanto à ausência, em grande parte das vezes, de qualquer juízo em torno da igualdade. Cuida-se de critério intrínseco a qualquer decisão que pretenda limitar a eficácia de entendimento judicial acerca de determinada norma, porque a lei inconstitucional fatalmente produz resultados não uniformes.

Essa omissão acerca da igualdade não é fruto, somente, da deficiência e da dispersão na fundamentação comumente identificadas nas decisões que julgam modulação. Essa omissão também é fruto da insuficiência de motivação, na medida em que essas decisões, geralmente, deixam de analisar o que a limitação da eficácia da decisão, ou a decisão pela não modulação, podem causar em termos de desigualdade. Questiona-se, afinal, se a motivação é obrigatória na modulação, ou se a própria modulação seria a motivação.

#### **4. A modulação de efeitos no STF em matéria tributária e a (não) preservação da igualdade**

O tema da modulação e da preservação da igualdade tem aparecido em casos enfrentados pelo STF com certa frequência: na hipótese de restituição de tributo cuja lei instituidora foi declarada, no todo ou em parte, inconstitucional. Na hipótese da chamada “guerra fiscal”, isto é, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais do ICMS, criados sem autorização dos Estados, no Confaz, con-

forme requerem o art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal e a Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975. Vamos nos ater sobre estes casos.

Em matéria de guerra fiscal, o STF parece preocupar-se com a igualdade vertical e horizontal. Isso porque, em regra, o Tribunal não modula os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o que, a princípio, autoriza o ente federado a promover as cobranças dos tributos não pagos e ainda não extintos por prescrição ou decadência. Contudo, em ao menos duas situações, o Tribunal tem admitido a modulação: para preservar (a) contribuintes favorecidos por incentivos fiscais que não acarretavam prejuízos concorrenciais; e (b) situações consolidadas ao longo de anos, criando uma presunção de legitimidade do direito. Trata-se de situações excepcionais, que, na visão do STF, têm justificado a modulação. Segundo a teoria da função originária da Corte Constitucional, a contensão de poderes, nos limites da jurisdição, realiza a igualdade, principalmente, nos Estados federados. Por outro lado, a consequência da decisão sobre um tributo de mercado, como o ICMS, uma vez contidos os poderes federados, demanda outra realização da igualdade, esta horizontal, mitigando as perdas de arrecadação entre os entes tributantes.

Há pressupostos para que a mitigação de eficácia de decisões ocorra, dentre eles a excepcionalidade do caso objeto. A excepcionalidade encontra justificativa no fato de que a manutenção de efeitos de leis inconstitucionais prestigia a segurança jurídica em relação ao passado, “pela preservação da intangibilidade dos atos praticados ou dos efeitos produzidos, mas, ao mesmo tempo, restringe-se a segurança jurídica no futuro, pelo incentivo à prática de novo ato inconstitucional”<sup>69</sup>. A relativização dos efeitos para o passado, com esteio na segurança jurídica, pode criar insegurança para o futuro, se porventura isto representar um incentivo à edição de leis eivadas de igual inconstitucionalidade. O argumento de incentivo à edição de norma inconstitucional carece de sentido lógico algum. O risco de edição de norma inconstitucional pelo parlamento é da natureza republicana, com separação de poderes.

Sustenta-se ainda que, para que se possa invocar o princípio da proteção da confiança, é necessário que a base da confiança seja legítima, ou seja, seja merecedora de fé<sup>70</sup>. O argumento de que o agente do estado pode, sabendo da inconstitucionalidade e, ciente de modulação, aproveitar-se disso para fins financeiros, é um argumento político, sem base jurídica. A expressão “proteção da confiança” se realiza pela legalidade constitucional, com efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*, como demonstra o estudo comparado. Vejamos como isso se dá no STF.

Na ADI n. 429, de agosto de 2014, dispositivos relacionados a benefícios de ICMS concedidos a pessoas com deficiência auditiva, mental e física que vigora-

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 580.

<sup>70</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 583.

ram por mais de 24 anos tiveram sua eficácia preservada por mais 12 meses, contados da ata do julgamento do STF, o que se fez, seja pelo longo período durante o qual os incentivos vigoraram, seja porque a manutenção desses incentivos por tal período não causaria grandes prejuízos, dado o universo restrito a que eles se aplicavam – o que o Relator, Ministro Luiz Fux, chamou de razão “jus sociológica” para manutenção da eficácia da norma<sup>71</sup>. O STF acerta na modulação para fins de manutenção de direitos fundamentais, por tempo limitado, mesmo afastada lei inconstitucional do ordenamento, sopesando a *segurança jurídica e de excepcional interesse social*, previstas na legislação sobre a matéria.

De modo semelhante, na ADI n. 2.663, julgada em março de 2017, após a decretação da inconstitucionalidade de incentivos de ICMS concedidos a empresas que financiassem bolsas de estudo a professores para complementação de sua formação pedagógica, decidiu-se pela modulação. O Relator, Ministro Luiz Fux, não motivou a modulação, mas decidiu pela eficácia *ex nunc* da decisão. Já o Ministro Luís Roberto Barroso sustentou, em seu voto, que a lei vigia há 15 anos e que sua inconstitucionalidade não era evidente, dado que, a rigor, não se trataria de típica guerra fiscal, por não haver problemas concorrenciais envolvidos, razões pelas quais a decisão deveria ter efeitos prospectivos, porque quem se beneficiou do incentivo não deveria ser compelido a devolver dinheiro ou a pagar tributo<sup>72</sup>. A eficácia *ex tunc* funciona como modulação em matéria tributária, como se faz na Corte Constitucional alemã, acima comentado.

Em ambas as decisões acima referidas, não foi feita alusão de modo explícito à igualdade. Em nossa avaliação, ela se fez presente na modulação. Isso porque a modulação foi aceita em caráter excepcional, dentre outras razões, pela posição não equivalente, distinta, que os beneficiários dos incentivos ocupavam em relação à maior parte dos contribuintes agraciados por incentivos concedidos sem amparo em autorização do Confaz. De fato, muitas vantagens fiscais e financeiro-fiscais de ICMS são concedidas pelos entes federados com vistas à atração de investimentos à respectiva região, o que, geralmente, traz impactos concorrenciais. Diferentemente, alguns incentivos não têm esse objetivo, tampouco esse potencial, justificando-se somente por razões de índole social. Tratando-se de situações distintas, a solução em termos de modulação pode ser igualmente distinta, com apoio no princípio da igualdade.

Ocorre que, em algumas ocasiões, o STF passou a modular os efeitos de decisões relacionadas a incentivos com impactos concorrenciais, pautado no fato de que certos incentivos perduraram por longo período, criando aparência de

<sup>71</sup> BRASIL – STF – ADI n. 429-CE – Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1512418>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>72</sup> BRASIL – STF – ADI n. 2.663-RS – Rel. Min. Luiz Fux, j. 08.03.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2020518>. Acesso em: 20 mar. 2022.



legitimidade. Contudo, descurando-se da igualdade, o Tribunal ora modula, ora deixa de modular, decisões de pronúncia de inconstitucionalidade de normas versando sobre benefícios de ICMS dados sem amparo do Confaz e com potencial de acirrar a guerra fiscal, atraindo investimentos e acarretando – ou tendo o potencial de acarretar – desvantagens competitivas em certos setores. A incoerência na modulação, pendulando sua aplicação, é nociva ao sistema tributário como um todo.

Na ADI n. 4.481, julgada em março de 2015, o STF reconheceu que o longo período durante o qual vigorou a lei instituidora de incentivo fiscal inconstitucional, inclusive sem a concessão de cautelar suspendendo os efeitos da norma inconstitucional, autoriza a modulação de efeitos da decisão, devendo-se, nesse caso, promover um juízo de ponderação entre a disposição constitucional violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica. Para o Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, a norma vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto, impacto esse injusto para os contribuintes. O Ministro Barroso destacou que a modulação faz com que, em certas situações, “o crime compense”. Justamente para evitar que isso aconteça, a modulação deve ser excepcional. Essa excepcionalidade se justificaria no caso analisado em razão de a lei ter vigorado de 2007 até 2015, quando o Tribunal a declarou inconstitucional<sup>73</sup>. O argumento do STF para a modulação excepcional é falacioso, operando contra o instituto e o próprio STF, enquanto corte constitucional competente para o sopesamento *da segurança jurídica e de excepcional interesse social*. No limite, qualquer modulação pode dar um recado político de “o crime compensa”.

Outra foi a solução adotada pelo STF em situações análogas. Assim, por exemplo, na ADI n. 4.985, julgada em agosto de 2019, na qual igualmente não houve apreciação da medida liminar, ocasionando a vigência dos atos normativos questionados por mais de 17 anos, não se entendeu pela modulação. Os Ministros Gilmar Mendes e Luís Roberto Barroso ficaram vencidos, mas, afinal, prevaleceu o voto do Ministro Relator, Alexandre de Moraes, no sentido de que a modulação esvazia o alcance da declaração de inconstitucionalidade, funcionando como estímulo à edição de normas portadoras do mesmo vício<sup>74</sup>. Em outro caso, da ADI n. 3.779, o STF seguiu igual entendimento<sup>75</sup>. O argumento do estímulo à inconstitucionalidade, também visto no direito comparado, carece de qualquer funda-

<sup>73</sup> BRASIL – STF – ADI n. 4.481-PR – Rel. Min. Roberto Barroso, j. 11.03.2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>74</sup> BRASIL – STF – ADI n. 4.985-PB – Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4425282>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>75</sup> BRASIL – STF – ADI n. 3.779-PA – Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2402539>. Acesso em: 20 mar. 2022.

mento jurídico. Não existe, tampouco, sustentação jurisprudencial a tal argumento retórico, ao menos no histórico do próprio STF.

Na mesma sessão de julgamento, contudo, sem qualquer justificativa ou discrimen, o Tribunal modulou os efeitos da decisão tomada na ADI n. 3.984 na qual incentivos fiscais de ICMS que vigoraram por 13 anos foram reputados inconstitucionais<sup>76</sup>. O mesmo aconteceu na ADI n. 5.467, julgada na ocasião na qual igualmente houve modulação<sup>77</sup>. Em decisão posterior, ADI n. 3.936, o Tribunal deixou de modular os efeitos de decisões acerca da guerra fiscal, sem apontar qualquer motivo para o desfecho distinto entre casos equivalentes<sup>78</sup>. Cabe uma indagação acerca da motivação de não modular, ou na motivação de modular. Parece que o não modular, quando se enfrenta questão federativa, contendo poderes dos entes jurisdicionados à Constituição, encontra justificativa na própria decisão. Este deveria ser o comportamento coerente, desde que o STF tampouco modulasse em casos iguais.

Os precedentes acima mencionados foram colhidos e citados a título meramente ilustrativo<sup>79</sup>. Há diversas outras situações análogas. Nosso objetivo foi ilustrar que, ao apreciar a modulação de efeitos em situações iguais ou equivalentes, ora o Tribunal observa a igualdade, ora dela se afasta, sem qualquer justificativa aparente. A própria função do STF justifica a não modulação nos casos de tensão federativa entre Estados, desde que tal comportamento seja regra.

A falta de coerência decisória tem acontecido em relação a casos de modulação de decisões cuja pronúncia de inconstitucionalidade faz nascer o direito do sujeito passivo à restituição do tributo pago indevidamente. A coerência é exigida, entre outros, pelo art. 926 do CPC. Trataremos disso nas linhas que se seguem.

São diversas as decisões em que, após declarar determinada norma inconstitucional, o STF não modulou seus efeitos, preservando, com isso, o direito do sujeito passivo de reaver o indébito tributário, observado o prazo decadencial ou prescricional para fazê-lo. No entanto, em determinados casos, o Tribunal modulou os efeitos de suas decisões, admitindo, por exemplo, que o direito à restituição fosse assegurado somente a quem já litigasse sobre a mesma matéria, por exemplo, ao tempo da conclusão do julgamento do STF, ou da publicação da respectiva ata.

---

<sup>76</sup> BRASIL – STF – ADI n. 3.984-SC – Rel. Min. Luiz Fux, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2573612>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>77</sup> BRASIL – STF – ADI n. 5.467-MA – Rel. Min. Luiz Fux, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4920518>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>78</sup> BRASIL – STF – ADI n. 3.936-PR – Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.10.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>79</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 651-694.

Trata-se de critério adotado pela Corte Constitucional Espanhola (STC 45/1989), que preservou o direito à restituição de tributo declarado inconstitucional somente àqueles que ainda possuíam processos em curso acerca da matéria. A distinção feita pela Corte espanhola é semelhante ao que acontece nas alterações legislativas em geral, pois, nestas, sempre há diferença entre aquele que se submetia à regra antiga e aquele a quem se dirige a regra nova<sup>80</sup>.

Solução semelhante foi dada pelo Tribunal em diversas outras ocasiões. Isto aconteceu, a título ilustrativo, no RE n. 574.706, que firmou a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins<sup>81</sup>. Ao apreciar, em 13 de maio de 2021, embargos de declaração apresentados pela União, o STF concluiu, por maioria de votos, modular os efeitos da decisão para que a pronúncia de inconstitucionalidade produzisse efeitos somente a partir da data do julgamento de mérito, em 15 de março de 2017, ficando ressalvadas, porém, ações judiciais e procedimentos administrativos protocolados até a referida data.

Na ADI n. 5.481, julgada em 29 de março de 2021 após declarar as Leis n. 4.117/2003 e n. 7.183/2015 do Estado do Rio de Janeiro inconstitucionais, por não haver operação de circulação jurídica de mercadoria que autorizasse a cobrança de ICMS na mera extração de petróleo ou na sua transferência para empresa concessionária, o STF modulou os efeitos de sua decisão, uma vez atestado que o Estado do Rio de Janeiro enfrenta problemas financeiros, preservando, porém, todos aqueles que litigavam judicial e/ou administrativamente<sup>82</sup>. A modulação foi feita com efeitos *ex nunc*, com marco a partir da publicação da ata, com as seguintes ressalvas: (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; e (iii) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Esta decisão se aproxima de outras apontadas neste ensaio, no direito comparado, por clara atenção ao risco de erosão de bases com perda de capacidade do erário, como no caso *Wayfair*.

No RE n. 851.108, em 1 de março de 2021, que declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD nas hipóteses de doações e heranças oriundas do exterior por falta de lei complementar requerida pela Constituição Federal, o STF decidiu atribuir à decisão eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão,

<sup>80</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Justicia constitucional la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales. *Revista de Derecho Público* v. 22, n. 92, out./dez. 1989, p. 13-14.

<sup>81</sup> BRASIL – STF – RE n. 574.706-PR. Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 13.05.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>82</sup> BRASIL – STF – ADI n. 5.481-DF. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 29.03.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4936204>. Acesso em: 20 mar. 2022.

ressalvando, apenas, ações judiciais pendentes de conclusão até aquele momento, nas quais se discutissem: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente<sup>83</sup>. O Tribunal, como se nota, não prestigiou aqueles que litigavam administrativamente. A incoerência aqui é gritante, pois a defesa dos contribuintes que discutem causas administrativamente seria a concretização da igualdade vertical e horizontal. Mesmo entendendo a casuística submetida ao STF, nada justifica a incoerência na modulação, que aconteceu também nos casos do RE n. 1.287.019<sup>84</sup> e da ADI n. 5.469<sup>85</sup>.

Nos casos tributários que acarretam o dever dos entes federados de devolver ao sujeito passivo o que foi por eles arrecadado indevidamente, quando STF conclui pela necessidade de modulação, mais do que uma proteção ao orçamento público, vê-se um prestígio àqueles que litigaram sobre a matéria, não aceitando, passivamente, os ônus da exação. Não há razão, contudo, para o STF discriminar os que litigam administrativamente. A distinção totalmente fortuita verificada em alguns casos de modulação causa injustiça e, fatalmente, quebra a isonomia<sup>86</sup>.

Os casos citados acima – colhidos, como se disse, de forma ilustrativa – evidenciam que a modulação em matéria tributária tem sido determinada pelo STF em certos casos sem a observância da igualdade. Mesmo apontando a incoerência nos casos relacionados aos contribuintes litigantes, foi possível verificar um posicionamento relativamente uniforme do STF, na difícil tarefa de modular casos tributários.

## 5. Conclusões

Foi visto neste trabalho que o uso da modulação pelas Cortes Constitucionais é relativamente uniforme entre as jurisdições aqui examinadas. A maior crítica quanto ao efeito prospectivo de decisões judiciais está relacionada à atuação do Judiciário como criador da lei, extrapolando suas funções típicas do Estado com repartição de poderes. Outro fator observado trata da desigualdade produzida pela distinção criada pela Corte Constitucional. É preciso observar, por outro lado, que as Cortes Constitucionais têm uma função normativa, como poder político, própria da análise de constitucionalidade das leis<sup>87</sup>. Em alguma medida,

<sup>83</sup> BRASIL – STF – RE n. 851.108-SP. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º.03.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>84</sup> BRASIL – STF – RE n. 1.287.019-DF. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.02.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 20.03.2022.

<sup>85</sup> BRASIL – STF – ADI n. 5.469-DF. Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.02.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 20 mar. 2022.

<sup>86</sup> BESWICK, Samuel. Prospective overruling unravelled. *Civil Justice Quarterly* v. 41(1), 2022, p. 29-53. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3820990>. Acesso em: 10 ago. 2022.

<sup>87</sup> KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Cambridge: Harvard University Press, 1945, p. 110.

esta é uma tarefa da revisão jurisdicional<sup>88</sup>. O papel das Cortes Constitucionais é um ponto de partida para o debate da modulação. As doutrinas francesa, italiana e espanhola, entre outras, assimilaram esta ideia de Kelsen<sup>89</sup>. Não por acaso, como observamos neste ensaio, as Cortes Constitucionais da Europa continental assumem o risco da politização da decisão jurisdicional. Por outro lado, as mesmas ideias kelsenianas sobre o protagonismo da Corte Constitucional na apreciação de casos concretos são questionadas na atualidade, pelas próprias decisões aqui comentadas. A polêmica do controle de constitucionalidade em abstrato e em concreto pode ser objeto de um outro ensaio, mas revela uma revolução em matéria jurisdicional nos últimos 20 anos. Nesse período, a Corte Constitucional alemã, especificamente, desenvolveu um direito constitucional tributário *de facto*<sup>90</sup>. Reconhecemos um risco nisso, mas a modulação não exerce um papel relevante nesse fenômeno.

No sistema brasileiro, em particular, a modulação não representa interferência do Judiciário no Legislativo. Antes, a modulação busca preservar ou resguardar temporalmente a lei viciada produzida pelo Legislativo. Trata-se de mecanismo que busca equilibrar e afirmar, a um só tempo, tanto a atividade judicial, como a legislativa. O STF concretiza a igualdade ao modular, procurando afirmar o sistema constitucional tributário e legitimar a atividade do parlamento.

Por um lado, a modulação não parece representar ativismo judicial, defeso no nosso ordenamento jurídico brasileiro. Por outro lado, a crítica que pode ser feita reside na forma como o STF emprega a modulação em matéria tributária. Critica-se a falta de sopesamento da segurança jurídica e do excepcional interesse social. Tais fundamentos estão expressos em lei, operando como alicerces de tal técnica, em respeito aos direitos fundamentais, especialmente a igualdade na tributação.

A Suprema Corte Norte-americana, como relatado, quando modulava, buscava entrever os efeitos de sua decisão, notadamente em relação a possíveis desigualdades que poderiam acarretar (“teste do caso Chevron Oil”). A Suprema Corte Espanhola, quando inaugurou a modulação em matéria tributária, entendeu, com esteio na igualdade e na segurança jurídica, que o direito à repetição do

---

<sup>88</sup> KELSEN, Hans. La garantie juridictionnelle de la constitution. *Revue de Droit Public* 45, 1928, p. 197.

<sup>89</sup> FAVOREU, Louis. Le droit constitutionnel, droit de la constitution et constitution du droit. *Revue Française de Droit Constitutionnel* 71/79, 1990, p. 73. BASILE, Francesco. La cultura politico-istituzionale e le esperienze “tedesche”. *Schelte della costituente e cultura giuridica*. Organizado por De Siervo. U. Bolonha-Milão: Il Mulino, 1980. v. I, p. 45. LLORENTE, Rubio. El tribunal constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional* 71, 2004 (11/33), p. 11.

<sup>90</sup> HEY, Johanna. Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein? *StuW* 2015 (3/18), p. 5. Disponível em: [https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey\\_\\_StuW\\_2015\\_\\_3.pdf](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey__StuW_2015__3.pdf). Acesso em: 20 mar. 2022.

indébito deveria ser assegurado somente àqueles que ainda litigavam sobre a matéria, não alcançando, assim, casos judiciais e administrativos considerados firmes, é dizer, com força de coisa julgada, tampouco autorizando pedidos de restituição não feitos até o julgamento. A Corte Espanhola entendeu que, na perspectiva da isonomia vertical, quem litigava, qualquer que fosse a esfera, ocupava posição distinta em relação a quem deixou de litigar, ou a quem havia litigado, mas havida perdido, o que motivaria assegurar a repetição de indébito somente àqueles. Em diversas outras ocasiões, o Tribunal Constitucional agiu dessa mesma maneira, preservando quem ainda litigava seja na esfera judicial, seja na administrativa<sup>91</sup>. Decisões semelhantes já foram tomadas em outras cortes europeias, como no Tribunal Constitucional de Portugal (no Acórdão n. 494/2009, preservaram-se casos ainda suscetíveis de impugnação contenciosa ou que se encontrassem pendentes<sup>92</sup>).

Não se fala mais, portanto, em hierarquia entre poderes ou supremacia do Judiciário em relação aos demais poderes da República. Incabível também rechaçar a função normativa da Corte Constitucional, cuja função de apreciar a constitucionalidade das leis e, mais recentemente, modular, lhe foi outorgada pela própria Constituição. Rebater isso se assemelha à malfadada tese de que a tarefa legislativa não é exclusiva do Legislativo, ao menos em matéria tributária. Trata-se, afinal, de competência constitucional e não hierarquia ou supremacia. Estamos, tanto no Brasil, quanto nos demais países aqui estudados, diante de um fenômeno de constitucionalismo dinâmico, ao invés de constitucionalismo estático. O estereótipo da Corte Constitucional usurpando poderes não condiz com a sua função constitucional de interpretar normas segundo o princípio da igualdade, ponderando seus efeitos com a razoabilidade da modulação.

No Brasil, nota-se que na modulação em casos tributários o STF busca preservar a saúde financeira de entes federativos, tentando, igualmente, não prejudicar o contribuinte. Em alguns casos, porém, o STF não observa a igualdade, na medida em que ora alberga apenas pleitos daqueles que litigaram judicialmente, não abrangendo o debate administrativo. Vezes protege, vezes não, os contribuintes que acreditaram na validade da norma, com seus direitos fundamentais ameaçados pela demora na prestação jurisdicional. A preocupação em manter íntegro,

---

<sup>91</sup> ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 126/2019, j. 31.10.2019. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/26072>. Acesso em: 10 ago. 2022; ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 173/2017, j. 08.06.2017. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/25378>. Acesso em: 10 ago. 2022; e ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 189/2005, j. 07.07.2005. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5449>. Acesso em: 10 ago. 2022.

<sup>92</sup> PORTUGAL – Tribunal Constitucional. Acórdão n. 494/2009. Plenário. Rel. Conselheiro Vítor Gomes, j. 29.09.2009. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090494.html>. Acesso em: 10 ago. 2022.

ou com menor dano possível, o orçamento público não deve sobrepor-se ao direito fundamental dos contribuintes à igualdade.

Afinal, a questão da modulação de efeitos atende o jurisdicionado quanto ao difícil papel da Corte Constitucional de decidir sobre matéria tributária, especialmente quando estão em jogo os direitos fundamentais do contribuinte. Efetivamente, as Constituições têm sido modificadas pelas respectivas Cortes Constitucionais, ressignificando a própria ideia de Constituição. A jurisprudência do direito tributário leva em conta o entendimento de uma intensidade variável de exames, na medida em que o Tribunal Constitucional, em sua rigidez estereotipada, é vulnerável enquanto Poder<sup>93</sup>. Modular as decisões mitiga os efeitos disso para o contribuinte, aqui e agora, equilibrando os poderes republicanos.

### Referências bibliográficas

ALEMANHA – Corte Constitucional. BvR 611/07, j. 21.07.2010. Disponível em: [http://www.bverfg.de/e/rs20100721\\_1bvr061107en.html](http://www.bverfg.de/e/rs20100721_1bvr061107en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

ALEMANHA – Corte Constitucional. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom, j. 07.05.2013. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2013/05/rs20130507\\_2bvr090906.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2013/05/rs20130507_2bvr090906.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

ALEMANHA – Corte Constitucional. BvL 5/08, j. 17.12.2013. Disponível em: [http://www.bverfg.de/e/ls20131217\\_1bvl000508en.html](http://www.bverfg.de/e/ls20131217_1bvl000508en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

ALEMANHA – Corte Constitucional. Resumo da decisão do Tribunal Constitucional Federal em BvL 4/11, 4/13, 5/11 and 2 BvL 1/09, j. 11.12.2019 e 12.01.2019. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/12/ls20181211\\_2bvl000411en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2018/12/ls20181211_2bvl000411en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

ALEMANHA – Corte Constitucional. Resumo da decisão do Tribunal Constitucional Federal em BvL 6/13, j. 13.04.2017. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/04/ls20170413\\_2bvl000613en.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2017/04/ls20170413_2bvl000613en.html). Acesso em: 10 ago. 2022.

ALEMANHA – Corte Constitucional – 1 BvR 2868/15. Decisão de 22 de março de 2022. Disponível em: [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2022/03/rs20220322\\_1bvr286815.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2022/03/rs20220322_1bvr286815.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

<sup>93</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2000. v. 1, p. 328.



- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BASILE, Francesco. La cultura politico-istituzionale e le esperienze “tedesche”. *Schelte della Costituente e Cultura Giuridica*. Organizado por De Siervo. U. Bolonha-Milão: Il Mulino, 1980. v. I.
- BÉLGICA – Corte Constitucional. Caso n. 5/2022, de 20 de janeiro de 2022. Disponível em: [https://www.stradalex.com/fr/sl\\_src\\_publ\\_jur\\_be/document/cconst\\_2022-5](https://www.stradalex.com/fr/sl_src_publ_jur_be/document/cconst_2022-5). Acesso em: 20 jun. 2022.
- BESWICK, Samuel. Prospective overruling unravelled. *Civil Justice Quarterly* v. 41(1), 2022. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3820990>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 429-CE – Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1512418>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 2.663-RS – Rel. Min. Luiz Fux, j. 08.03.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2020518>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 3.779-PA – Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2402539>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 3.936-PR – Rel. Min. Rosa Weber, j. 25.10.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2544420>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 3.984-SC – Rel. Min. Luiz Fux, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2573612>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 4.481-PR – Rel. Min. Roberto Barroso, j. 11.03.2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 4.985-PB – Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4425282>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 5.467-MA – Rel. Min. Luiz Fux, j. 30.08.2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4920518>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 5.469-DF – Rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.02.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – ADI n. 5.481-DF – Rel. Min. Dias Toffoli, j. 29.03.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4936204>. Acesso em: 20 mar. 2022.

- BRASIL – STF – RE n. 78.533-SP – Rel. Min. Firmino Paz, Rel. para acórdão Min. Décio Miranda; j. 13.11.1981. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 20 jul. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 78.594 – Rel. Min. Bilac Pinto, j. 07.06.1974. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 20 jul. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 122.202 – Rel. Min. Francisco Resek, j. 10.08.1993. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em: 20 jul. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 346.084-PR – Rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 390.840-MG – Rel. Min. Marco Aurélio, j. 09.11.2005. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2131849>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 574.706-PR – Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 13.05.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 851.108-SP – Rel. Min. Dias Toffoli, j. 1º.03.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – RE n. 1.287.019-DF – Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.02.2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BRASIL – STF – RTJ 146/461-462 – Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticar>. Acesso em: 20 jul. 2022.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. 2.
- ESPANHA – Corte Constitucional. STC 45/1989. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1251>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 126/2019, j. 31.10.2019. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/26072>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 173/2017, j. 08.06.2017. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/25378>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- ESPANHA – Tribunal Constitucional. STC 189/2005, j. 07.07.2005. Disponível em: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5449>. Acesso em: 10 ago. 2022.

- EUA – Suprema Corte. *Chevron Oil Co. v. Huson*, 404 U.S. 97, j. 06.12.1971. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep404/usrep404097/usrep404097.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.
- EUA – Suprema Corte. *Harper v. Virginia*, 509 U.S. 86, j. em 18.06.1993, p. 106. Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/supct/html/91-794.ZO.html>. Acesso em: 12 jul. 2022.
- EUA – Suprema Corte. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618, j. em 07.06.1965, p. 635-638. Disponível em: <https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep381/usrep381618/usrep381618.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.
- EUA – Suprema Corte Americana. *South Dakota v. Wayfair*, 381 U.S. 618, j. em 21.06.2018. Disponível em: [https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494\\_j4el.pdf](https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf). Acesso em: 12 jul. 2022.
- FAVOREU, Louis. *Le droit constitutionnel, droit de la constitution et constitution du droit. Revenue Française de Droit Constitutionnel* 71/79, 1990.
- FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. *Revista Direito Tributário Atual* v. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2021. Quadrimestral.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. Justicia constitucional la doctrina prospectiva en la declaracion de ineficacia de las leyes inconstitucionales. *Revista de Direito Público* v. 22, n. 92, out./dez. 1989.
- GIDI, Antonio; FROELICH, Lucas. Retrospective and prospective application of precedents in United States Federal Law (2019). *Revista de Processo* 303, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3529986>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- GRAETZ, M. J.; SCHENK, D. H. *Federal income taxation*. Nova Iorque: Faculty Books, 2018.
- HABERMASS, Jürgen. *Wahrheit und Rechtfertigung*. Frankfurt: Suhrkamp, 1999.
- HAMMER, Stephen J. Retroactivity and restraint: an Anglo-american comparison. *Harvard Journal of Law & Public Policy* v. 41, 2018. Disponível em: [http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer\\_FINAL.pdf](http://www.harvard-jlpp.com/wp-content/uploads/sites/21/2018/01/Hammer_FINAL.pdf). Acesso em: 20 jul. 2022.
- HEGEL, Georg Fredrick Wilhelm. *Linhas fundamentais da filosofia do direito: direito natural e ciência do Estado no seu traçado fundamental*. Tradução, apresentação e notas de Marcos Lutz Müller. São Paulo: Editora 34, 2022.
- HEY, Johanna. Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog: Nimmt das Steuerrecht in der Judikatur des BVerfG eine Sonderrolle ein? *StuW* 2015 (3/18). Disponível em: [https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey\\_\\_StuW\\_2015\\_\\_3.pdf](https://steuerrecht.uni-koeln.de/sites/steuerrecht/veroeffentlichungen/2015/Hey__StuW_2015__3.pdf). Acesso em: 20 mar. 2022.
- HUFEN, Friedhelm. The restriction of the effects of judgments in cases of ascertainment of their unconstitutionality. Disponível em: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/Summary.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/Summary.pdf?__blob=publicationFile&v=3). Acesso em: 12 jul. 2022.

- JELLINEK, Georg. *Ein Verfassungsgerichtshof für Österreich*. Vienna: Alfred Holder, 1885.
- KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Cambridge: Harvard University Press, 1945.
- KELSEN, Hans. La garantie juridictionnelle de la Constitution. *Revue de droit publique et science politique* XXXV. Paris, 1928.
- LLORENTE, Rubio. El tribunal constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional* 71, 2004 (11/33).
- LOWENSTEIN, Karl. Teoria de la constitucion. Tradução de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona, Caracas e México: Ariel, 1979.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB: o equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei n. 13.655/2018), nov. 2018.
- MASON, Ruth. Implications of Wayfair. *46 Intertax* 810, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3214465>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle concentrado de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos efeitos e guerra fiscal: uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* v. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.
- OLIVEIRA, Aline Lima de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <https://editora.pucrs.br/edipucrs/acessolivre/livros/efeitostemporais/frame.html>. Acesso em: 13 jul. 2022.
- PEIXOTO, Ravi de Medeiros. *A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima*. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015.
- PERKINS, F. The roots of social security. Palestra (23.10.1962). Disponível em: <https://www.ssa.gov/history/perkins5.html>. Acesso em: 10 mar. 2022.
- PORTUGAL – Tribunal Constitucional. Acórdão n. 24/83. Plenário. Conselheiro Magalhães Godinho. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19830024.html>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- PORTUGAL – Tribunal Constitucional. Acórdão n. 494/2009. Plenário. Conselheiro Vítor Gomes, j. 29.09.2009. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090494.html>. Acesso em: 10 ago. 2022.
- RENAULD, Bernadette. La proportionnalité dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle de Belgique. *ACCPUF – Bulletin* n. 9, mai. 2010. Disponível em: <https://cdn.accf-francophonie.org/2019/03/Bulletin9-1-7.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

- SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.
- SEER, Roman. Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht. *NJW* v. 5, 1996.
- STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effects – from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva (coord.). *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. London: Springer, 2015.
- VERGOTTINI, Giuseppe de. *Diritto costituzionale*. Milão: Cedam, 2001.
- VERSTRAELEN, Sarah. The temporal limitation of judicial decisions: the need for flexibility versus the quest for uniformity. *The German Law Journal* v. 14, 2013. Disponível em: <http://www.germanlawjournal.com/index.php?pageID=11&artID=1576>. Acesso em: 12 jul. 2022.
- VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Colônia: De Gruyter, 1999.
- ZAPATERO, Guillermo G. Ruiz. Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales. *Revista de Administración Pública* n. 169. Madri, jan.-abr. 2006.