

**A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO RECURSO
EXTRAORDINATÓRIO (RE) 574.706, EXCLUINDO O ICMS DA BASE
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.**

Gilberto Hollauer

Brasília - 2018

**A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO RECURSO
EXTRAORDINATÓRIO (RE) 574.706 EXCLUINDO O ICMS DA BASE
DE CÁLCULO DO PIS/COFINS.**

Gilberto Hollauer

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília – UnB, como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Brasília - 2018

A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO RECURSO
EXTRAORDINATÓRIO (RE) 574.706, EXCLUINDO O ICMS DA BASE DE
CÁLCULO DO PIS/COFINS.

Gilberto Hollauer

Aprovado por:

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Professor Doutor Othon de Azevedo Lopes

Brasília, 30 de novembro de 2018.

AGRADECIMENTOS

Ao Corpo Docente, Servidores, Terceirizados e Colaboradores da UnB, profissionais com os quais aprendi muito nesses árduos anos dedicados ao curso de Direito. É impossível deixar de admirar o empenho dos funcionários e empregados da universidade pública que conta com tão poucos recursos e reconhecimento. Profissionais que fazem da instituição parte das suas e das nossas vidas.

Agradecimento especial ao Professor Doutor Valcir Gasse, pela sugestão do instigante e complexo tema desta monografia, bem como pela sua orientação profissional, tranquila e atenciosa. Finalmente, mas não menos importante aos colegas de Universidade pelo convívio sempre rico e interessante.

*Integrity is the key to understanding legal practice.
Law's empire is defined by attitude, not territory or
power or process*

Ronald Dworkin

RESUMO

No dia 15 de março de 2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) , por maioria, em sessão decidiu que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral reconhecida, reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS, apenas transita, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte e, portanto, não integra a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social. A tese em REPERCUSSÃO GERAL firmada foi a de que O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. O posicionamento do STF deverá ser seguido em mais de 10 mil processos sobrestados em outras instâncias. Contudo o STF não avançou quanto à modulação dos efeitos da decisão, isso porque não constava no processo pleito nesse sentido, sendo apenas interposta pela Procuradoria da Fazenda da tribuna. A questão foi então suscitada em embargos de declaração interpostos com essa finalidade. O presente trabalho busca reunir os aspectos que norteiam a modulação de efeitos de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária segundo a jurisprudência e o normativo legal e constitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário. Processo Tributário. Modulação de Efeitos. Consequencialismo. ICMS. PIS/COFINS.

ABSTRACT

On March 15, 2017, the Plenary of the Federal Supreme Court (STF), by a majority in session, decided that the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) does not include the basis for calculating the Contributions to the Social Integration Program (PIS) and the Contribution to the Social Security Financing (COFINS). Extraordinary Appeal (RE) 574706, with accepted general repercussion, acknowledged that the amount collected as ICMS only pass through the taxpayer's assets, not being incorporated into it, as a result, it does not take part of the basis of calculation of these contributions, which are destined to the social security financing. The thesis in GENERAL REPERCUSSION was that ICMS IS NOT INCLUDED IN THE TAX BASIS FOR PIS AND COFINS INCIDENCE PURPOSES. The STF's positioning must be followed in more than 10 thousand processes that have been stayed in its proceedings. However, the STF did not advance in the effects modulating of this decision, since it was not included in the preliminary lawsuit, being subsequently filed by the Public Prosecutor. The issue was then raised in a statement of objections filed for that purpose (a procedural instrument that does not seek to reexamine the merits of a decision, but rather provide clarification). The present work seeks to gather the aspects that guide the modulation of the effects of declaring unconstitutional according to the jurisprudence and the law and constitutional normative.

Keywords: Tax law. Tax Process. Modulation of Effects. Consequentialism. ICMS. PIS / COFINS.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AgRg – Agravo Regimental
AI – Agravo de Instrumento
Art. – Artigo
CF 1988 – Constituição Federal de 1988
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
CPC – Código de Processo Civil
NCPC – Código de Processo Civil de 2015
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário de Justiça
EDcl – Embargos de Declaração
EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial
FINSOCIAL- Fundo de Investimento Social.
ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
Min. – Ministro/Ministra
MS – Mandado de Segurança
Nº - Número
RE – Recurso Extraordinário
Rel. – Relator
REsp – Recurso Especial
RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
PIS- Programas de Integração Social
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF1- Tribunal Federal da 1º Região.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1.1. Roteiro do Trabalho.....	17
2. Aspectos do Controle de Constitucionalidade.	19
2.1. Norma Fundamental.	19
2.2. Segurança Jurídica Objetiva.	21
2.3. Declaração de Inconstitucionalidade.	23
2.4. O Recurso Extraordinário e Efeito Vinculante.	25
2.5. A Modulação de Efeitos.	30
3. Tributos em Espécie: ICMS, PIS e CONFINS.....	35
3.1. Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).....	38
3.2. Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).....	44
4. Discussão do Recurso Extraordinário RE 574.706/PR	51
4.1. Resumo e Origem do RE 574.706/PR.	51
4.2. Antecedentes do RE 574.706/PR: Recurso Extraordinário RE 240.785.	55
4.3. Razões e Contra-razões apreciadas no RE 574.706/PR	56
5. A Modulação de Efeitos em Casos Concretos.	69
5.1. Considerações Preliminares.....	69
5.2. Fundamentos da Modulação de Efeitos.....	73
6. Considerações Finais	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

INTRODUÇÃO

No dia 15 de março de 2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) ¹, por maioria, em sessão decidiu que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não integra a base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O Recurso Extraordinário (RE) 574706, com repercussão geral reconhecida, reconheceu que o valor arrecadado a título de ICMS, apenas transita, não se incorporando ao patrimônio do contribuinte e, portanto, não integra a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

A Relatora, Min. Cármen Lúcia, manifestou entendimento de que a arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição, não representando faturamento ou receita, representando apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.²

A tese em REPERCUSSÃO GERAL firmada foi a de que O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS. O posicionamento do STF deverá ser seguido em mais de 10 mil processos sobrestados em outras instâncias³.

¹ RE 574706 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO (Eletrônico).

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2585258>.

² De modo semelhante, há decisões dos Tribunais Regionais Federais (TRF) com respeito à exclusão do Imposto Sobre Serviços (ISS) da base de cálculo do PIS e da COFINS (AMS 0009458-62.2008.4.01.3600 – TRF da 1ª Região; EI 0001887-42.2014.4.03.6100 – TRF da 3ª Região; e AG 5023292-81.2017.4.04.0000 – TRF da 4ª Região). O TRF da 4ª Região também decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados em regime do lucro presumido, uma vez que a base de incidência desses tributos é a receita bruta, assim entendida como “o produto da venda de bens nas operações de conta própria”, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981/95 (AC 5018422-58.2016.4.04.7200).

³ Notícias STF. 15/03/2017. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>>. Acesso em: 1 out. 2018

Acórdão publicado: ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS - RE n. 574.706 (Tema 69). O Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS⁴.

Seguiram o voto da presidente do STF, a Min. Rosa Weber e os ministros Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Ficaram vencidos os ministros Edson Fachin, que inaugurou a divergência, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes³.

Embora tenha havido considerações sobre os impactos econômicos da decisão sobre a Fazenda, a tese manifestada pelo decano do STF, Min. Celso de Mello, alinhada com a relatoria, foi de que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é inconstitucional.

Em apertada síntese, o texto constitucional define claramente que o financiamento da seguridade social se dará, entre outras fontes, por meio de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. Nesse sentido, só pode ser considerado como receita⁵ o ingresso de dinheiro que passe a integrar definitivamente o patrimônio da empresa, o que não ocorre com o ICMS, que é integralmente repassado aos estados ou ao Distrito Federal.

Modulação da Decisão. O STF não avançou quanto à modulação dos efeitos da decisão, isso porque não constava no processo pleito nesse sentido, sendo apenas interposta

⁴ REPERCUSSÃO GERAL EM PAUTA. Edição 15-2017 (de 02/10 a 06/10). Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaRepercussaoInformacaoGeral/anexo/Edio15.pdf> Acesso em 01 de Outubro de 2018.

⁵ Com a promulgação da EC 20/1998, alterou-se a redação do art. 195, I, da Carta Magna, incluindo a expressão 'receita' na base de cálculo do tributo da seguridade social:

‘Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;’

pela Procuradoria da Fazenda da tribuna. A questão foi então suscitada em embargos de declaração interpostos com essa finalidade.

A União Federal opôs embargos de declaração no RE 574706⁶, objetivando alterar o julgado e modular os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal. Na peça a União sustentou que pelo art. 187 da Lei 6.404/76, bem como o disposto no art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 o Supremo Tribunal Federal teria confundido os conceitos de receita bruta e líquida. Segundo a Embargante, obtém-se a receita líquida excluindo-se os tributos incidentes sobre a receita bruta.

Em sede de embargos de declaração⁷ a União pretendeu reanalise da questão material⁸. O STF, por seu turno, entendeu que não se tratava de confusão de conceitos, mas que simplesmente o ICMS não é receita dos contribuintes, mas dos Estados. Nessa toada, a não dedução do ICMS da receita seria afirmar que o tributo é receita do contribuinte, o que não se verifica. Assim, o imposto estadual não é receita do contribuinte, é receita dos Estados que somente transita na contabilidade da pessoa jurídica.

Para efeito de completeza, o embargo de declaração mencionou ainda omissão na decisão do STF que não considerou a jurisprudência consolidada anterior atinentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS, em vendas no mercado interno, a saber: RE 212.209 e RE 582.461-RG. *En passant*, esse argumento, em verdade, desvanece em se tratando de uma decisão de superação (*overruling*)

Ademais, os embargos mencionam obscuridades, pois segundo a União, não teria ficado claro qual ICMS deve ser excluído, se o ICMS recolhido, ou se o ICMS destacado na nota fiscal de vendas⁹. Isso porque parte do ICMS é utilizado, em atendimento à não-

⁶ EMBARGO DE DECLARAÇÃO – Petição: 62229; Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/embargos-pgfn-icms-pis-cofins.pdf>. Acessado em 02/10/2018.

⁷ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Petição: 62229; Protocolado em: 19/10/2017 às 17:57:46

⁸ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Petição: 62229. “**Pedidos**” pg. 23 “*Solicita-se, ainda, que seja conferido efeito infringente ao presente recurso, caso se julgue ser consequência das retificações solicitadas.*”.

⁹ Cumpre observar que, a Receita Federal publicou a Solução de Consulta Interna(Cosit) 13, de 18 de outubro de 2018, alegadamente uniformizando o cumprimento das decisões judiciais que tomaram por base o Recurso Extraordinário 574.706/PR e, também, de dirimir possíveis divergências no que se refere ao montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins — publicou a Solução de Consulta Interna Cosit 13, de 18 de

cumulatividade constitucional¹⁰ do ICMS, para compensação ao longo da cadeia, sendo outra parte de fato recolhida.

Finalmente, a União requereu no supramencionado Embargo a modulação dos efeitos da decisão alegando os impactos financeiros e orçamentários, transferências aleatórias de riqueza social e dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento.

Requereu também, que a decisão somente produza efeitos após o julgamento dos Embargos de Declaração, que não seja autorizada a compensação/restituição de valores pagos anteriormente à data do julgado e, finalmente, requer que, caso o Supremo Tribunal Federal entenda que deve haver compensação e restituição, que se autorize a União a instituir regras gerais para essa finalidade. *In verbis*:

Embargos de Declaração. Petição 62229. Pg 22⁷:

67. Assim, caso se refute a modulação temporal, deve-se, ao menos, admitir que a Receita Federal do Brasil institua regras gerais, obviamente neutras, que lhe permita realizar, retroativamente, tal decote, ainda que de forma imperfeita. Caso contrário, inviabiliza-se o cumprimento retroativo dos julgados.

Embargos de Declaração. Pedidos. Pg 23:

DOS PEDIDOS

Isto posto, a União requer que se sane as contradições, omissões, erro material e obscuridade apontados, manifestando-se essa Corte sobre os citados pontos relevantes e esclarecendo-se as ambiguidades do julgado. Solicita-se, ainda, que seja conferido efeito infringente ao presente recurso, caso se julgue ser consequência das retificações solicitadas. Requer a União, afinal, a modulação dos efeitos da decisão embargada, nos termos propostos supra, ou seja, que produza efeitos ex nunc, após o julgamento dos presentes embargos.

Ao ensejo, reitera-se o pedido de sobrestamento dos processos pendentes sobre a matéria, até definição final do caso, já realizado nos presentes autos.

outubro de 2018. Nesta Cosit, a Receita considerou não ter havido, na decisão do Supremo, a indicação precisa da parcela do ICMS a ser excluída, tendo encontrado nessa suposta ausência de definição o argumento para justificar a edição do ato normativo.

¹⁰ Parágrafo 2º, inciso I, artigo 155 da CONSTITUIÇÃO FEDERAL, estabelecendo o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Nessa toada, já em 3 de maio de 2018, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal reafirmou, ao analisar 25 processos¹¹, o entendimento firmado pela corte em repercussão geral em tela de que o ICMS, por não compor faturamento ou receita bruta das empresas, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Seguindo de modo unanime a decisão monocrática do relator, Min. Marco Aurélio, o colegiado aplicou o entendimento fixado o Tema 69 de repercussão geral no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Questão da Modulação Temporal. A Modulação Temporal dos Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade e sua utilização pelo STF tratam da prerrogativa do Supremo Tribunal Federal alterar a data em que se iniciará a produção de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma. A modulação temporal está normatizada no art. 27 da Lei 9.868/1999. *In verbis*:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.¹²

O supramencionado dispositivo permite modular diferentemente os efeitos do *decisum*, à revelia da regra tradicional adotada no sistema jurídico brasileiro para o tratamento dos vícios de inconstitucionalidades que declara a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, e confere-lhe eficácia *ex-tunc*, com consequente desfazimento no tempo de todos os atos passíveis de retroação que ocorreram durante o tempo em que a norma esteve em vigor.

A modulação temporal de efeitos erige-se a luz dos direitos e garantias fundamentais assegurados na Constituição ao contribuinte. Ou seja, há que se reservar a modulação temporal para as situações em que a tradicional atribuição de efeitos retroativos às decisões

¹¹ RE 330.582, RE 352.759, AI 497.355, AI 700.220, RE 355.024, RE 362.057, RE 363.988, RE 388.542, RE 411.000, RE 412.130, RE 412.197, RE 430.151, RE 436.696, RE 437.817, RE 439.482, RE 440.787, RE 442.996, RE 476.138, RE 485.556, RE 524.575, RE 535.019, RE 461.802, RE 545.162, RE 545.163, RE 572.429

¹² BRASIL. Lei 9.868/1999. Art.27. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em 7.12.2018.

declaratórias de inconstitucionalidade possa provocar uma situação de grave dano ou insegurança jurídica.

Também é claro que, a argumentação econômica sobre os efeitos, deve vir avalizada por uma *rationale constitucional*, pois a depender da modulação aplicável pode produzir ganhos sem causa sobre o contribuinte, beneficiando-se de sua torpeza¹³, em clara ameaça ao princípio da boa fé objetiva que a todos vincula.

Ademais, há que considerar os argumentos de consequencialismo judicial^{14,15,16} que tomam em conta o espectro de consequências para a decisão. Em suma, verifica-se as consequências da decisão e se aceita aquela menos danosa. Exemplo citado em Leal e Gueiros¹⁴ é o do RE 134.509, discutido em 29 de maio de 2002 no qual se discutiu a incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores em relação a embarcações e aeronaves, o Plenário do STF declarou que estes não configuram fato gerador do tributo. Considerações consequencialistas, a maioria não avalizadas em estudos, tomaram claramente lugar, sendo, portanto, uma decisão atenta ao caso concreto e não puramente normativa ou institucional. O voto do Min. Francisco Rezek¹⁷ é revelador:

¹³ Até porque, aqui se fala de um normativo inconstitucional erigido pelo próprio ente público

¹⁴ LEAL F. A. R., GUEIROS Dias D., *Consequencialismo Judicial e Modulação De Efeitos Das Decisões Declaratórias De Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário*, Publicado em Teoria da justiça , da decisão e da argumentação jurídica [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho, Coordenadores: Artur Cortez Bonifacio; Elisaide Trevisam; Maria De Fatima, De Castro Tavares Monteiro Pacheco – Florianópolis: CONPEDI, 2017. Disponível em <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/pi88duoz/59lbgl9/BKG1A38qu0BJO9m2.pdf>. Acesso em 01.11.2018.

¹⁵ ARGUELHES, DIEGO WERNECK. *Argumentação Consequencialista e Estado de Direito: Subsídios para uma compatibilização*. In: XIV Encontro Nacional do CONPEDI, 2005, Fortaleza. Anais do XIV Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

¹⁶ SCHUARTZ, LUIS FERNANDO. *Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem*. Disponível em: <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/pi88duoz/59lbgl9/BKG1A38qu0BJO9m2.pdf>. Acesso em 01.11.2018.

¹⁷ STF. Tribunal Pleno, RE 134.509, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, em 29/05/2002. DJ 13/09/2002. O recurso adveio de mandado de segurança impetrado em face da Fazenda Pública do Estado do Amazonas que pretendia cobrar IPVA dos proprietários de embarcações. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>. Acesso em 02.11.2018.

O que se espera do doutrinador, quando escreve sobre direito tributário, não é que nos diga aquilo que pensa sobre o significado das palavras(...) Penso no que seriam as consequências de se abonar a constitucionalidade dessa exação. Penso em como se deveriam alterar normas relacionadas com registros e cadastros. Penso no IPVA, que o constituinte manda ser arrecadado por Estados e repartido depois com o município onde está licenciado cada veículo. Penso em como se afetarão navios e aviões aos municípios... Se isso devesse ser feito, para dar alguma valia operacional à pretensão tributária de alguns Estados, imagino as consequências. (...)

De todo modo, há que coadunar a modulação temporal de efeitos na decisão com argumentos apresentados pela União, de natureza constitucional ou ainda, se comprovado, buscando garantir as finanças do estado, avaliando impactos nos cofres públicos, cumprindo reforçar que foi o Estado o responsável pela criação e aplicação da lei inconstitucional.

1.1. Roteiro do Trabalho.

Após um apanhado geral do tema no primeiro capítulo relembramos, segundo capítulo ao leitor alguns aspectos do controle de constitucionalidade e principalmente a dinâmica e referências sobre o tema, em especial situando-os com respeito aos conceitos e jurisprudências. O entendimento conceitual permite voos mais altos sobre a questão que per si, é técnica.

No terceiro capítulo, adentramos a descrição, algo sumária, situando o leitor mais necessitado de aspectos dos tributos em questão e os constraints a que correspondem. No quarto capítulo a discussão atenta do RE 574.706/PR é feita, buscando a sua origem e situando-o na medida de sua importância como divisor de águas na jurisprudência.

No ultimo capítulo, buscamos estruturar o tema a partir de conceitos do direito. Trata-se de uma impossibilidade a discussão do direito sem a correta aferição dos principio dos envolvidos. Nesse capítulo algumas referências são trazidas e a jurisprudência é relativamente discutida, no que tange o escopo de uma monografia.

De modo mais próximo autores de filosofia do direito são chamados. Entendemos que a modulação de efeitos em matéria tributária é menos complexa do que a que se requerem outros ramos do direito. O que se pretende é encontrar um norte jurídico para o problema, escapando de argumentos mais encontrados como segurança jurídica e direito do contribuinte.

Fechamos o capítulo discutindo propostas de diretrizes existentes para a modulação de efeitos em causas tributárias.

2. Aspectos do Controle de Constitucionalidade.

2.1. Norma Fundamental.

Em observância à ordem constitucional e tributária, a legislação erigida e aplicada contrariamente à Constituição não pode prevalecer. A situação se agrava, quando o Estado, no curso de sua ação normativa, cria a inconstitucionalidade e dela se aproveita. De fato, a ninguém é dado se beneficiar da própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

A supremacia da norma constitucional é a refletida resposta de Kelsen¹⁸ de como fornecer uma explicação da legalidade e da normatividade do direito, sem uma tentativa de reduzir a jurisprudência, ou ciência legal, a outros domínios.

a norma fundamental que representa o fundamento de validade de uma ordem jurídica refere-se apenas a uma Constituição que é a base de uma ordem de coerção eficaz. Somente quando a conduta real (efetiva) dos indivíduos corresponda, globalmente considerada, ao sentido subjetivo dos atos dirigidos a essa conduta é que este sentido subjetivo é reconhecido como sendo também o seu sentido objetivo, e esses atos são considerados ou interpretados como atos jurídicos.(KELSEN)¹⁹

O conteúdo normativo desse pressuposto é o que Kelsen chamou de norma básica. A norma básica é o conteúdo do pressuposto de validade legal da constituição do sistema legal relevante.

Na abordagem jurisprudencial e doutrinária tradicional¹⁹, a norma inconstitucional haveria de cessar todos os seus efeitos, sendo a modulação *ex-tunc* a regra e a *ex-nunc*, excepcional. Assim se a norma inconstitucional nunca chegou a ser norma em sentido estrito,

¹⁸ WILLEMANN, A. B. F., *Segurança jurídica, excepcional interesse social e as garantias asseguradas ao contribuinte: a modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas pelos tribunais superiores em matéria tributária*, Monografia, Unb, Brasília – DF, 2016

¹⁹ KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

os efeitos deveriam desvanecer do mundo factual. Kelsen em sua Teoria Pura do Direito²⁰ nos adverte:

Com efeito, esta fala de decisões jurisdicionais ilegais e de leis anticonstitucionais e, assim, dá a impressão de ser possível algo como uma **norma contrária às normas em geral e uma norma jurídica antijurídica em especial**. Sim, o próprio Direito parece contar com direito antijurídico e confirmar a sua existência pelo fato de tomar muitas disposições que se consideram ter como fim a anulação de direito antijurídico. Se, porém, existisse tal coisa como um direito antijurídico, desapareceria a unidade do sistema de normas que se exprime no conceito de ordem jurídica (ordem do Direito). Mas uma **norma contrária às normas** é uma contradição nos termos; e uma norma jurídica da qual se pudesse afirmar que ela não corresponde à norma que preside à sua criação não poderia ser considerada como norma jurídica válida - seria nula, o que quer dizer que nem sequer seria uma norma jurídica. O que é nulo não pode ser anulado (destruído) pela via do Direito. Anular uma norma não pode significar anular o ato de que a norma é o sentido. Algo que de fato aconteceu não pode ser transformado em não-acontecido. Anular uma norma significa, portanto, retirar um ato, que tem por sentido subjetivo uma norma, o sentido objetivo de uma norma. E isso significa pôr termo à validade desta norma através de outra norma. Se a ordem jurídica, por qualquer motivo, anula uma norma, tem de - como o mostrará a análise subsequente - considerar esta norma primeiramente como norma jurídica objetivamente válida, isto é, como norma jurídica conforme ao Direito. **(Grifo Nosso)**

Essas observações são importantes na medida em que diferenciam o ato nulo do ato anulável. A norma inconstitucional seria o ato nulo e que, portanto, por regra, não subsistiria em seus efeitos. Portanto, a questão da modulação dos efeitos aqui discutida é assunto de modernidade que existe em muitos países^{89,21} e que confere alguma flexibilidade à corte superior.

No reconhecimento dos desvios e na inconstitucionalidade percebida, o Supremo Tribunal Federal, nas questões tributárias, usualmente orientou-se no sentido de garantir aos contribuintes que ajuizaram ações, o direito à compensação/restituição do que pagaram no passado¹⁸, respeitadas as normas prescricionais. De fato, decisão que retirasse o direito dos contribuintes que ajuizaram ações de recuperar os valores pagos no passado, conflitaria com as normas processuais gerais que garantem ao cidadão o devido processo legal, com a

²⁰ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pg. 186.

²¹ QUIRINO, DENISE MAGALHÃES. SANTANA, HADASSAH LAÍS. MEIRA e LIZIANE ANGELOTTI. *A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade: uma análise comparada no sistema jurídico luso-brasileiro e suas repercussões em matéria tributária* RVMD, Brasília, V. 11, nº 2, p. 23-44, Jul-Dez. 2017.

apreciação e julgamento da ação nos termos do pedido inicial, sendo princípio constitucional assegurado da igualdade processual e material e a justiça da decisão.

Municiados com essas compreensões, torna-se possível discutir o tópico da segurança jurídica, em específico, em matéria tributária. O que se pretende é saber qual a natureza da segurança jurídica, geral e específica, deve ser reverenciada pelo problema.

2.2. Segurança Jurídica Objetiva.

A Segurança jurídica, segundo Teodorovicz²² em interessante estudo sobre a segurança jurídica na seara tributária, *é princípio dos mais importantes para o desenrolamento do sistema jurídico positivo. Nela se consubstanciam séculos de demoradas, porém progressivas, conquistas sociais destinadas a garantir a estabilidade e a continuidade das relações tributárias que torneiam o contribuinte diante do Estado.* (TEODOROVICZ, 2016)²². Vários outros autores, como Carraza, Carvalho e Ávila sublinham, como consequente, a segurança jurídica na ordem tributária^{23,24,25}.

O Supremo Tribunal Federal é o guardião da Constituição Federal, órgão incumbido de interpretar as normas constitucionais por meio do controle concentrado de constitucionalidade. A esse respeito, vale destacar o entendimento da jurisprudência da corte:

A Constituição da República confere, ao Supremo Tribunal Federal, a posição eminente de Tribunal da Federação (CF, art. 102, I, f), atribuindo, a esta Corte, em tal condição institucional, o poder de dirimir as controvérsias, que, ao irromperem no seio do Estado Federal, culminam, perigosamente, por antagonizar as unidades que compõem a Federação. Essa magna função jurídico-institucional da Suprema Corte impõe-lhe o gravíssimo dever de velar pela intangibilidade do vínculo federativo e de zelar pelo equilíbrio harmonioso das relações políticas entre as pessoas estatais que integram a Federação brasileira. A aplicabilidade da norma inscrita no art. 102, I, f, da Constituição estende-se aos litígios cuja potencialidade ofensiva revela-se

²² TEODOROVICZ, J. . *Segurança Jurídica no Direito Tributário e modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. Ano 24, p. 65-125, 2016.

²³ CARVALHO, PAULO DE BARROS. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

²⁴ CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, São Paulo, 31ª ed., 2017.

²⁵ ÁVILA, HUMBERTO BÉRGMANN. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012

apta a vulnerar os valores que informam o princípio fundamental que rege, em nosso ordenamento jurídico, o pacto da Federação. Doutrina. Precedentes (ACO 1.048-QO/RS, rel. min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ 31/10/2007).

Cumpra pincelar algumas indagações que nos permitam avançar. A segurança jurídica²⁶ é usualmente chamada de segurança normativa objetiva, e segundo Pedro Leonardo Summers Caymmi²⁷ assim se define:

A segurança jurídica objetiva é a segurança do ordenamento jurídico em sentido objetivo, uma possibilidade objetiva de previsibilidade e calculabilidade, pelos destinatários da norma, de quais serão os efeitos jurídicos dos seus atos, ou seja, quais consequências o ordenamento jurídico impõe a seus possíveis comportamentos, de modo que possam ter noção de seus direitos e deveres.

A segurança jurídica objetiva busca a previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos da conduta regulada, ou seja, busca criar a certeza de que o cidadão sabe de antemão as relações de consequência de seus atos. Assim, atrela-se à ideia de justiça e, por conseguinte, atrela o próprio Estado nas suas atuações administrativas e prestacionais.

Humberto Ávila²⁸, sistematiza os aspectos normativos do preceito da seguinte forma:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a segurança jurídica qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita e material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art. 1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, caput), impõe ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativas.

²⁶ BRITO, Mirella Barros Conceição. Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2789, 19 fev. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18518>>. Acesso em: 31 out. 2018.

²⁷ CAYMMI, PEDRO LEONARDO SUMMERS. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. p. 55, Salvador: Editora Juspodivm, 2007.

²⁸ ÁVILA, HUMBERTO. *Sistema constitucional tributário*. 3 ed. p.308-309. São Paulo: Saraiva, 2008.

Finalizando essa seção, repisamos que segurança jurídica além da previsibilidade, estabiliza expectativas no sentido de Niklas Luhman^{29,30} e irradia desestimula aventuras inconstitucionais reduzindo os custos de transação da sociedade e maximizando o bem estar, no sentido de um Richard Posner original da análise econômica do direito³¹ e dos utilitaristas (Posner posteriormente evoluirá para um pragmatismo que ainda utiliza a análise de bem estar, mas mais como um instrumento de análise)^{32,33, 34}. Ocorre que os melhores objetivos, sujeitam-se aos detalhes dos institutos. Cabe, portanto compreender o instituto da declaração de inconstitucionalidade.

2.3. Declaração de Inconstitucionalidade.

De pronto, cumpre observar que a questão de modulação de efeitos encontra-se dentro do estudo do controle de constitucionalidade e das consequências da declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de uma norma, havendo muito esforço sobre o tema. Ver Bonavides³⁵, Andrade¹¹⁰ e Willemann¹¹⁸.

²⁹ Para Luhmann, a função do sistema do direito é a estabilização das expectativas contrafáticas (normativas), desde que estas são cogentes. Em Luhman, em uma sociedade complexa e contingente, ocorrendo frustrações de expectativas frente a realidade pode-se buscar adaptar-se ou não. Existem dois tipos de expectativas. A cognitiva e a contrafática (normativa). Na expectativa cognitiva o sujeito busca adaptar-se à realidade mutante. Assim se em alguma região a lei da gravidade cessar de operar, há que se buscar uma nova explicação e a partir daí altera-se a expectativa cognitiva. Houve uma quebra da expectativa cognitiva. Na expectativa contrafática, espera-se a perenidade. Assim embora o homicídio seja defeso, ainda que ocorra, a expectativa contrafática se manterá. O homicídio seguirá sendo defeso.

³⁰ LUHMANN, NIKLAS. *Sociologia do Direito*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983

³¹ POSNER, RICHARD. *El análisis económico del derecho*. 2 ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2007.

³² POSNER, RICHARD. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2008.

³³ POSNER, RICHARD. *Law, pragmatism and democracy*. Cambridge: Harvard University Press, 2003. Kindle edition.

³⁴ O Posner de 1973, ano de sua obra *A Análise Econômica do Direito*, é origem de um Posner pragmático que nos interessará mais. Nessa evolução a AED passa a ser um instrumento de análise. Posner é fiel ao título de sua obra *Lei, Pragmatismo e Democracia*, de 2003, em que ele esclarece (ou reafirma) sua posição sobre o julgamento pragmático, algo que ele chama de “pragmatismo cotidiano”.

³⁵ BONAVIDES, PAULO. *Curso de direito constitucional*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

O Legislador abraçou um modelo pelo qual os efeitos da decisão podem observar peculiaridades dos casos em exame, distanciando-se do modelo de simples declaração da nulidade da norma *ex-tunc*. Nessa perspectiva, pelo artigo 27 da lei de n. 9.868/99 o Supremo Tribunal Federal poderia declarar a inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade *ex nunc*) ou ainda, declarar a inconstitucionalidade, com a suspensão dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração de inconstitucionalidade com efeito pro futuro). Nessa hipótese excepcional, por motivo de segurança jurídica ou de interesse social, a lei continuará sendo aplicada por um determinado prazo, a ser determinado pelo próprio Tribunal.

Ademais, o STF poderia ainda declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade, permitindo que se operasse a suspensão de aplicação da lei e dos processos em curso até que o Senado venha a se manifestar sobre a situação inconstitucional (declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade/restrição de efeitos). Mais precisamente, declarada inconstitucional a lei pelo STF, no controle difuso, desde que tal decisão seja definitiva e deliberada pela maioria absoluta do pleno do tribunal (art. 97 da CF/88⁶⁴) o art. 178 do Regimento Interno do STF (RISTF)³⁶ estabelece que será feita a comunicação, logo após a decisão, à autoridade ou órgão interessado, bem como, depois do trânsito em julgado, ao Senado Federal, para os efeitos do art.52, X, da CF/88. O art. 52, X, da CF/88, por sua vez, estabelece ser competência privativa do Senado Federal, mediante o instrumento da resolução, suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF.

Aspectos da Declaração de Inconstitucionalidade. A Lei nº 9.868/99³⁷ (Lei da ADI, ADO e ADC), acolheu no parágrafo único do art. 28 as técnicas de interpretação conforme a Constituição e da declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto,

Lei nº 9.868/99. Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

³⁶ BRASIL. Regimento Interno do STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em 02.11.2018.

³⁷ BRASIL. LEI No 9.868, DE 10 DE NOVEMBRO DE 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em 10.11.2018.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal

As técnicas compartilham do mesmo objetivo que é a preservação de uma norma, aparentemente inconstitucional, no sistema jurídico, diferenciando-se no modo de correção. A interpretação conforme a Constituição é delimitada pelo constitucionalista Paulo Bonavides³⁸, nos seguintes termos:

Uma norma pode admitir várias interpretações. Destas, algumas conduzem ao reconhecimento de inconstitucionalidade, outras, porém, consentem tomá-la por compatível com a Constituição. O intérprete, adotando o método ora proposto, há de inclinar-se por esta última saída ou via de solução. A norma, interpretada Conforme a Constituição, será portanto considerada constitucional. Evita-se por esse caminho a anulação da lei em razão de normas dúbias nela contidas, desde naturalmente que haja a possibilidade de compatibilizá-las com a Constituição.

A declaração parcial da nulidade sem redução de texto consiste no reconhecimento da inconstitucionalidade de uma das possíveis hipóteses abrangidas pela norma objeto de controle. Ou seja, dentre essas hipóteses, declara-se a inconstitucionalidade, sem necessidade de reduzir-se o texto da norma, que para as demais hipóteses é compatível com a Constituição.

Na Declaração de Nulidade com Redução de Texto admite-se, por exemplo, tanto a declaração de nulidade parcial, alcançando apenas os elementos inconstitucionais existentes, como a modulação temporal ou limitações.

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são variados e diversos. São decisões de tribunais de vértices que devem propelar as suas orientações às instâncias inferiores. Os efeitos do Recurso Extraordinários são objetos da próxima seção.

2.4. O Recurso Extraordinário e Efeito Vinculante.

³⁸ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.p. 517-519/524

Aspectos e Efeitos da Repercussão Geral. O Supremo Tribunal Federal detém sob sua competência duas espécies recursais distintas, conforme a *Carta Mater* vigente, quais sejam, o recurso ordinário e o recurso extraordinário.

O Recurso Ordinário³⁹ permite a possibilidade de tratar tanto a matéria de fato quanto a de direito, ensejando, em uma possível revisão integral do que eventualmente tenha decidido o Tribunal inferior.

O Recurso Extraordinário, como o especial, não é o instrumento recursal apropriado para o exercício de um terceiro grau de jurisdição, com reexame da causa. Assim apenas se discute direito, excluindo-se matéria de fato. Não se trata de uma idiosincrasia do sistema brasileiro havendo literatura nacional e internacional sobre o tema, por exemplo, Carvalho Filho⁴⁰ e Dantas⁴¹.

Isto posto, quanto ao cabimento, cumpre remissão ao dispositivo legal da Carta Magna Art. 102. *In verbis*:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....

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

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

...

³⁹ É o recurso cabível contra decisão denegatória de habeas corpus ou mandado de segurança, proferida em segunda instância ou por Tribunal Superior, interposto perante o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. (Artigos 102, inciso II, alínea "a"; e 105, inciso II, alíneas "a" e "b", da CF, Artigos 30 a 35, da Lei nº 8.038/90 e artigo 1027, do Novo Código de Processo Civil Brasileiro. Lei nº 13.105/15)

⁴⁰ CARVALHO FILHO, JOSÉ DOS S. *Repercussão Geral: Balanço e Perspectivas*. São Paulo: Almedina, 2015.

⁴¹ DANTAS, BRUNO. *Repercussão geral: perspectivas históricas, dogmática e do direito comparado*, São Paulo: RT, 2010.

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já sumulou a obrigatoriedade do pré-questionamento no uso do recurso extraordinário como instrumento recursal:

Súmula do STF nº 282: 'É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada.

No recurso extraordinário⁴² os requisitos comuns à admissibilidade são os mesmos para qualquer recurso regulamentado pelo Código de Processo Civil. Quanto aos requisitos específicos de admissibilidade necessários à interposição do recurso extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal estão dispostos no próprio texto da Constituição Democrática de 1988, em seu art. 102, inciso III, supracitado.

Afora esses, o último requisito de admissibilidade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro, pela Emenda Constitucional nº 45, de 08 de dezembro de 2004, sendo a repercussão geral um requisito de admissibilidade específico dos recursos extraordinários. Tal requisito de admissibilidade foi espelhado no Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015). *In verbis*:

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

No processo em preliminar de Repercussão Geral, o Plenário do STF analisa a admissibilidade, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos oito votos dos 11 ministros, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria.

⁴² BRASIL. Lei Complementar nº 13.105/15. Artigos 1.035 e 1.036 do Novo Código de Processo Civil.

A repercussão geral admitida provê admissibilidade plena ao RE. De fato, o recurso extraordinário (art. 102, inciso III) tem por escopo precípuo a revisão das teses jurídicas de matéria constitucional envolvidas nos julgamentos dos tribunais *a quo* estando suas respectivas normas procedimentais inseridas no Código de Processo Civil, comum a todos os recursos. Em específico, a Repercussão Geral busca uniformização de entendimentos sobre casos de mesma natureza. Um balanço de seus resultados pode ser encontrado em Carvalho ⁴⁰

Efeito Vinculante e Repercussão Geral. O efeito vinculante foi introduzido no texto constitucional pela EC nº 3, em 17/03/93. Esta acrescentou o § 2º ao art. 102:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

...§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O efeito vinculante foi estabelecido inicialmente apenas com respeito às Ações Declaratórias de Constitucionalidade (ADC). A jurisprudência do STF passou a conferi-lo também às Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI). A Lei nº 9.868, em 10/11/99 e, posteriormente, com a EC. nº 45, de 31/12/2004, o efeito vinculante foi estendido expressamente à ADI. Assim, a declaração de inconstitucionalidade da norma (seja em controle difuso ou concentrado), em regra, possui efeito desconstitutivo.

Caso aceita a repercussão geral, conforme Art. 103-A da Constituição Federal haveria efeito vinculante sobre a Administração Pública e o Judiciário. *In verbis*:

C.F 1988 Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, **aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (**Grifo Nosso**)

A Questão do Sobrestamento. Finalmente, mas não menos importante o relator decidirá sobre o sobrestamento de todos os processos relacionados ao tema, conforme o Código de Processo Civil (NCPC).

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

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a **suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.**(Grifo Nosso).

Essa questão suscitou certa divergência jurisprudencial enfim pacificada, conforme relatado por Carvalho na Revista Consultor Jurídico⁴³. O sobrestamento é uma questão de avaliação no caso concreto e de natureza delicada. Isso porque, se por um lado, em algumas questões o sobrestamento pode não ser razoável, casos de tutelas de urgência ou de natureza penal, por outro, o sobrestamento atenta contra o princípio da razoável duração do processo. Afora tais considerações, havia no Supremo Tribunal Federal entendimentos conflitantes. Alguns ministros entendiam que o sobrestamento como decorrente da lei, enquanto outros alegavam a necessidade de formação jurisprudencial sobre o assunto, conforme o ocorrido no Código de Processo Civil de 1973. O entendimento foi pacificado pelo sobrestamento não obrigatório, a depender de decisão do relator, em questão de ordem suscitada pelo Min. Luiz Fux no ARE 966.177. Ou seja, a suspensão de processamento prevista no parágrafo 5º do artigo 1.035 do CPC não seria consequência automática e necessária do reconhecimento da

⁴³ CARVALHO FILHO, José dos S., Revista Consultor Jurídico, 10 de junho de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jun-10/stf-define-sobrestamento-aco-es-decorrente-repercussao-geral#sdfootnote12anc>. Acesso em 01.11.2018.

repercussão geral, sendo de natureza discricionária do relator⁴⁴. Faz-se mister explicar agora, juridicamente, o tema da modulação de efeitos.

2.5. A Modulação de Efeitos.

Há de maneira clara duas vertentes. Uma proveniente do direito austríaco, na qual a cassação de efeitos apresentaria efeitos *ex-nunc* e outra decorrente do direito americano, jurisprudencial, que a cassação de efeitos seria de natureza *ex tunc*. Cintra⁴⁵ analisa a jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América e a do Supremo Tribunal Federal acerca da modulação dos efeitos de uma decisão de inconstitucionalidade, concluindo que o Supremo Tribunal Federal não parece trabalhar com critérios definidos para a modulação, aplicando-a, de modo casuístico e impreciso. Leal e Gueiros¹⁴ comentam dificuldade semelhante na argumentação imprecisa em matéria tributária. Ademais, há diferenças entre a modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade no controle difuso ou concentrado.

Nas especificidades do processo, a decisão proferida em sede de controle concentrado tem eficácia erga omnes e efeitos *ex tunc*, salvo deliberação de 2/346 dos Ministros do STF em sentido contrário, atendendo a razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

⁴⁴ “A suspensão de processamento prevista no § 5º do art. 1.035 do CPC não consiste em consequência automática e necessária do reconhecimento da repercussão geral realizada com fulcro no “caput” do mesmo dispositivo, sendo da discricionariedade do relator do recurso extraordinário paradigma determiná-la ou modulá-la. STF”. Plenário. RE 966.177 RG/RS, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 7/6/2017 (Info 868).

⁴⁵ CINTRA, FERNANDO VOGEL. *Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em controle difuso de constitucionalidade : contribuição para uma análise comparativa entre EUA e Brasil*, Monografia, UFRGS, Porto Alegre, 2010.

⁴⁶ BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9882.htm. Acesso em 22.10.2018.

A modulação de efeitos, buscando a chamada interpretação conforme a constituição encontra-se positivada na Lei 9.868, de 1999⁴⁷, em seu artigo 27 e na Lei nº 9.882, art.11, de 03.12.1999, *in verbis*:

(Lei 9.868, de 1999) Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

(Lei nº 9.882 de 1999) Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, **poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.** (Grifo Nosso)

Os dispositivos mencionados permitem modular diferentemente os efeitos do *decisum*, à revelia da regra tradicional adotada no sistema jurídico brasileiro para o tratamento dos vícios de inconstitucionalidades que declara a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, e confere-lhe eficácia *ex tunc*, com conseqüente desfazimento no tempo de todos os atos passíveis de retroação que ocorreram durante o tempo em que a norma esteve em vigor, não sendo uma excentricidade nacional, mas tema recorrente em outros países^{48,21}. Os antecedentes da modulação de efeitos podem ser encontrados em Willemann¹⁸

Modulação de Efeitos no Controle Difuso⁴⁹. Conforme Ávila⁵⁰ (pg. 59) havia um entendimento do STF e julgados⁵¹ de que a modulação de efeitos apenas seria possível no controle concentrado em decorrência do Art. 1:

⁴⁷ BRASIL. Lei 9.868, de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm. Acesso em 24.10.2018.

⁴⁸ RUOTOLO, MARCO. *La dimensione temporale dell'invalidità della legge*. Padova: Cedam, 2000; MENGONI, LUIGI. *L'argomentazione orientata alle conseguenze*. Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile, v. 48, n. 1. p. 2-18, Milano: Giuffrè. 1994.

⁴⁹ OLIVEIRA, F. L. B., *O princípio da segurança jurídica e a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária*, Portal Jusbrasil. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/51539/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-possibilidade-de-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria>. Acesso em 06.11.2018.

(Lei 9.868, de 1999) Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Por exemplo, no Agravo de Instrumento (AI) 596374 de relatoria da Min. ELLEN GRACIE, julgado em 11/11/2010, lê-se o seguinte:

Por último, quanto à atribuição de efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade dos tributos discutidos nos presentes autos, ambas as Turmas desta Corte já pacificaram o entendimento **de que não cabe a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade**. Nesse sentido, o AI 681.730-AgR/RJ, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, unânime, DJe 14.12.2007; o AI 652.702-AgR/RJ, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, unânime, DJe 28.09.2007; o AI 597.278-AgR/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, unânime, DJe 14.11.2008; o AI 524.091-AgR/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, unânime, DJe 25.04.2008; o AI 557.237-AgR/RJ, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, unânime, DJe 26.10.2007; o AI 655.047-AgR/RJ, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, unânime, DJe 13.06.2008; o AI 608.012-ED/RJ, rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, unânime, DJe 19.12.2007; o AI 703.166-AgR/RJ, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, unânime, DJe 14.11.2008; o AI 614.506-ED/RJ, rel. Min. Menezes Direito, 1ª Turma, unânime, DJe 05.09.2008; e o AI 684.641-AgR/RJ, de minha relatoria, 2ª Turma, unânime, DJe 18.09.2009, cujo acórdão está assim ementado: AGRADO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. PROGRESSIVIDADE ANTERIOR À EC 29/2000. **DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS EX NUNC: IMPOSSIBILIDADE**. 1. Não cabe a atribuição de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade da legislação do IPTU do Município do Rio de Janeiro. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Frise-se que o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inexistência de repercussão geral da matéria no RE 592.321-RG/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 09.10.2009. 7. Ante o exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento (art. 557, caput, do CPC). Publique-se. Brasília, 11 de novembro de 2010. Ministra Ellen Gracie Relatora (AI 596374, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 11/11/2010, publicado em DJe-221 DIVULG 17/11/2010 PUBLIC 18/11/2010)

⁵⁰ ÁVILA, ANA PAULA OLIVEIRA. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei nº 9868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI 3.819 / RS. Rel. Min. Eros Grau. DJ de 28/03/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516783>. Acesso em 24/10/2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE 560626/ RS. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ de 10/12/2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>. Acesso em 24/10/2018.

Hodiernamente, tem-se entendido que o STF poderá aplicar a modulação de efeitos no controle difuso, citando Barroso⁵² (pg. 8):

No tocante ao controle incidental, não há qualquer regra explícita autorizando os órgãos do Poder Judiciário a deixar de dar efeito retroativo ao reconhecimento de inconstitucionalidade. Sem embargo, o Supremo Tribunal Federal tem admitido o temperamento da regra geral, suprimindo ou atenuando o caráter retroativo do pronunciamento acerca da inconstitucionalidade. Assim é que, em nome da boa-fé de terceiros e da teoria da aparência, deixou de invalidar atos praticados por funcionário público com base em lei que veio a ser declarada inconstitucional. Em outro caso, invocando a irredutibilidade de vencimentos, entendeu que a retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei declarada inconstitucional

Na verdade, o próprio STF, mesmo antes da lei 8.968/99, prolatou decisões de efeito prospectivo, ou seja, a Carta Magna não fez cogente a modulação *ex-tunc*.

Constitucionalidade da Modulação de Efeitos. Em sua formulação, o art.27 da norma de 1999, foi pensada inicialmente como inconstitucional^{50,49}. Isso porque, se por um lado, temia-se que a exceção se desviasse em direção a ser regra, por outro não estava prevista originalmente na Constituição Federal. Houve inclusive Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2.258), cuja relatoria (Min. Sepúlveda Pertence) votou pela inconstitucionalidade do artigo 27^{49,53}. Não obstante esse entendimento tem-se predominado na doutrina, ainda que de forma apertada, o posicionamento de que o art. 27 da lei em estudo seria formalmente constitucional.

Outro ponto a considerar é que, em matéria tributária a adoção da modulação de efeitos seria impossível face ao princípio do não confisco da Carta Magna. Esse ponto é lembrado por Velloso (pg. 13-14)^{54,55}. *In verbis*:

⁵² BARROSO, LUÍS ROBERTO *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Rio de Janeiro: 2005. Disponível em: <https://docplayer.com.br/15747225-Luis-roberto-barroso.html>. Acesso em: 13.11.2018.

⁵³ Após o voto do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (Relator), que declarava, no ponto, a inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 16.08.2007.

⁵⁴ ALCÂNTARA J. R., *Vedação à modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária desfavorável aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*, Conteúdo Jurídico, Artigo,

(CF,1988) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Após essa digressão sobre aspectos do controle de constitucionalidade e sua dinâmica na propagação de efeitos ao longo da pirâmide orgânica do sistema jurídico, onde percebemos a repercussão das decisões e de entendimentos vinculados dos tribunais de vértice na estabilização das expectativas e, na verdade, coprodutor da segurança jurídica, convém compreender as vicissitudes dos tributos que se discutem. Isso será feito na próxima seção sob o ponto de vista inicial da regra-matriz com os detalhamentos que sejam necessários ao problema.

Disponível em <http://conteudojuridico.com.br/artigo,vedacao-a-modulacao-dos-efeitos-da-decisao-de-inconstitucionalidade-em-materia-tributaria-desfavoravel-aos-dir,56009.html>. Acesso em 10.10.2018.

⁵⁵ VELLOSO, ANDREI PITTEN. *A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out. 2008

3. Tributos em Espécie: ICMS, PIS e CONFINS.

Neste capítulo vamos especificar os tributos em questão no Recurso Extraordinário em tela.

Kelsen em sua Teoria Pura do Direito⁵⁶ aponta a distinção entre a norma e o direito, salientando os diversos planos pelos quais a norma jurídica deve ser analisada. Exemplificando, no plano da existência busca-se aferir se a norma jurídica adentra no ordenamento jurídico observando o devido processo legislativo. No plano da validade, deseja-se saber se a norma é compatível formal e materialmente com o ordenamento jurídico. *In verbis*⁵⁷:

Além dos domínios de validade espacial e temporal pode ainda distinguir-se um domínio de validade pessoal e um domínio de validade material das normas. Com efeito, a conduta que pelas normas é regulada é uma conduta humana, conduta de homens, pelo que são de distinguir em toda a conduta fixada numa norma um elemento pessoal e um elemento material, o homem, que se deve conduzir de certa maneira, e o modo ou forma por que ele se deve conduzir. Ambos os elementos estão ligados entre si por forma inseparável. ...

... Pode falar-se ainda de um domínio material de validade tendo em conta os diversos aspectos da conduta humana que são normados: aspecto econômico, religioso, político, etc. De uma norma que disciplina a conduta econômica dos indivíduos diz-se que ela regula a economia, de uma norma que disciplina a conduta religiosa diz-se que ela regula a religião, etc. Falamos de diferentes matérias ou objetos da regulamentação e queremos traduzir com isso os diferentes aspectos da conduta fixada pelas normas.

No trato do Direito Tributário, faz-se conveniente e necessário descrever os elementos caracterizadores do tributo sob a tutela da Regra-Matriz de Incidência, que em certa medida, sistematizam para o direito tributário a abordagem Kelseniana da norma no plano de validade. Citando Paulo de Barros de Carvalho:

Disséramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura. Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta das

⁵⁶ KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*, Kelsen ; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. – (Ensino Superior).

⁵⁷ KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*, Kelsen ; [tradução João Baptista Machado]. 6ª ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. – (Ensino Superior). Pg.10.

peessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deviam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito. (Grifo Nosso)⁵⁸

Ainda segundo Paulo Barros de Carvalho,

A regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto, pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas de hierarquias inferiores.⁵⁹

A Regra-Matriz de Incidência é uma construção doutrinária que alicerça a análise de qualquer tributo. Algumas definições restam importantes repisar.

O Fato Gerador. Em acepção jurídica, o fato gerador refere-se não somente à hipóteses de incidência como também ao fato tributário imponible, respectivamente o tipo abstrato e o fato concreto. Ambos, o tipo abstrato e o fato concreto imponible constituem o fato gerador. Como ensinou Aliomar Baleeiro (pg.64)⁶⁰:

Não há tributo sem lei que o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Esse fato gerador caracteriza cada tributo [...]. O erro na denominação do tributo não prejudica a sua legalidade se, pelo fato gerador, ele se insere razoavelmente na competência de pessoa de Direito Público que o decretou com nomen iuris impróprio.

⁵⁸ CARVALHO, PAULO DE BARROS, Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 24.ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. 509 pg. P 234.

⁵⁹ Ob. Cit., p. 121.

⁶⁰ BALEEIRO, ALIOMAR. Direito tributário Brasileiro. 11ª ed. P.64. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

O fato imponible é o fato concretizado rigorosamente no mundo fenomênico, fato este que na Regra-Matriz se apresenta de modo abstrato. Assim, a partir do fato imponible, dá-se o nascimento da obrigação tributária, sendo a subsunção em todas as suas peculiaridades ao fato gerador, definido pela Regra-Matriz do tributo, cogente. Cumpre rememorar o Código Tributário nacional (CTN)⁶¹ acerca do fato gerador:

(CTN) Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A Regra-Matriz, têm em sua estrutura os elementos antecedentes e consequentes, sendo que lhes cabem respectivamente os critérios: material, temporal e espacial, e, o pessoal e o quantitativo, de acordo com a classificação sugerida por Carvalho⁶².

A hipótese ou antecedente, nas lições do professor Carvalho⁵⁹, é descritiva, coletando os elementos de fato da realidade social e os qualificando normativamente como fatos jurídicos, espacial e temporalmente condicionados. Assim, neste são abordados os critérios material, temporal e espacial, respondendo as questões de como, onde e quando pode se considerar ocorrido o fato imponible.

A hipótese de incidência é o ato típico, descrito em lei, abstratamente, cuja execução pelo contribuinte, enseja a existência de um fato gerador. Sendo abstrata, a hipótese de incidência é traz consigo cinco elementos: Elemento Pessoal, Elemento Material, Elemento Temporal, Elemento Espacial e o Elemento quantitativo;

Segundo Paulo Barros de Carvalho, os critérios antecedentes e pessoas da Regra-Matriz de Incidência são:

- a) **Critério material**⁵⁹: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria,

⁶¹ BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 26 out. 2018.

⁶² CARVALHO, PAULO DE BARROS, Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 24.ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. 509 p. 236.

auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária; (pg. 239)

- b) **Critério temporal**⁵⁹: indica o exato momento em que o fato imponible ocorre. Opostamente, a vigência da lei no tempo tem referência com a unidade de tempo em que é possível a propagação dos efeitos da norma; (pg. 243)
- c) **Critério espacial**⁵⁹: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Diversamente, a vigência territorial reflete a repartição de competência tributária, e, logo, ao âmbito de validade da norma jurídica; (pg. 241)
- d) **Critério pessoal**⁵⁹: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato imponible, ou que tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensor do crédito tributário (pg. 271);
- e) **Critério quantitativo**⁵⁹: manifestação do artigo 3º do CTN, asseverando que a norma jurídica tributária deve, além de prever o verbo e o complemento (ou seja, a materialidade da hipótese), o momento que surge a obrigação, o local, e os sujeitos, expressar os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre aquela para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária, pode ser fracionada, percentual, ou não, desde que representada monetariamente.

3.1. Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O ICMS é um imposto sobre o consumo desde que independente do tamanho da cadeia de produção, quem paga o valor final é o consumidor. E de fato, a não-cumulatividade não é critério para entender-se o ICMS como imposto de circulação. Trata-se apenas de uma contabilização polifásica. Em outros países há tributos sobre consumo monofásicos⁶³. Nesse

⁶³ MOREIRA, ANDRÉ MENDES. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

sentido, o contribuinte de fato é o consumidor final, enquanto que o de direito é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Dito isso, pontuamos inicialmente que o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. O ICMS é um tributo cujas configuração constitucional e legal estabelecem-no como um imposto indireto sujeito à não-cumulatividade, podendo ser seletivo atendendo tanto à função extra-fiscal quanto à fiscal, havendo o contribuinte de direito e o de fato, de forma que este sofre ônus econômico do tributo. Sua regulamentação encontra-se na Constituição Federal de 1988⁶⁴ em seu artigo 155, e posteriormente regulamentado pela Lei Complementar 87/1996 (a chamada Lei Kandir), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000.

(CF 1988) Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

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

- a) **Critério material:** A Lei Complementar nº 87/96 apresenta as regras gerais de ICMS e dispõe sobre os aspectos materiais deste em seus artigos 1º e 2º. Citem-se, ser produtor, industrial ou comerciante, cuja habitualidade faça circular ou transacionar negócios e riquezas de mercancia; prestador de serviços de transporte extra municipal e de comunicação; simples importador por qualquer operação/prestação iniciada no exterior ainda que destinada ao ativo fixo ou bem de consumo. Ou, dizendo de outra forma, a incidência do ICMS alcança (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de comunicação; (iii) prestação de serviços de

⁶⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. 6. ed. atual. até 31.01.2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 28/out/2018.

transportes interestadual e intermunicipal; (iv) operação de importação de mercadoria do exterior; (v) serviços de transporte e comunicação cuja prestação se iniciou no exterior; Finalmente, cite-se Roque Antonio Carrazza que: o ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade (CARAZZA, 2001)⁶⁵.

- b) **Critério temporal:** o momento em que se realiza, totalmente, o fato social de mercancia ou prestação de serviços desenhados na hipótese normativa de incidência tributária, fazendo surdir o liame abstrato entre as pessoas obrigadas em direitos e deveres correlatos;
- c) **Critério espacial:** esse imposto assume feição nacional, por isso o mesmo tem sua incidência em todo território da União para os que transacionam mercadorias ou efetivam prestação de serviços, cabendo a individualização das operações/prestações conforme a competência territorial de cada estado federado, bem como ao regime de operações de intercâmbio entre os estados para o efeito da não-cumulatividade.
- d) **Critério pessoal:**
- **Sujeito Ativo:** Estados federados e o Distrito Federal;
 - **Sujeito Passivo:** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (*C.F. Art. 155, II*);
- e) **Critério quantitativo:**

⁶⁵ CARAZZA, ROQUE ANTONIO apud CARDOSO, FREDERICO PADRE. *Tributação de softwares: incidência (ou não) de ICMS*. Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina. Florianópolis. n. 10. p. 113. jul. 2001.

- **Base de Cálculo:** o valor da operação de circulação de mercadorias, o valor da prestação de serviços, o valor do bem ou serviço importado com os acréscimos legais, observado o princípio da não-cumulatividade e o regime desta operação entre os estados.
- **Alíquota:** variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação. O regime de alíquotas entre os estados é fixado pelo Senado, não sendo permitido percentuais abaixo do mínimo, tampouco acima do máximo..

Não-cumulatividade do imposto. O ICMS, por determinação constitucional, é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

(CF 1988) Art. 155 ...§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; **66**(Grifo Nosso)

Pertinente à futura discussão é o comentário de Roque Antonio Carrazza (2009, p. 309 e 310), a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida ou da operação mercantil, ou da prestação do serviço de transporte transmunicipal, ou, ainda, da prestação de serviço de comunicação e, portanto, segundo, muitos tributaristas, impediria a chamada base de cálculo por dentro, por fugir aos padrões de bases de cálculos de outras exações. De acordo com esta sistemática, o cálculo por dentro engloba, também, a sua própria receita. Ou seja, utiliza-se o próprio tributo para compor a sua base de cálculo.

⁶⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 11.10.2018.

Repisando Carrazza, este tipo de cálculo é inconstitucional pois ... a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo desvirtua o modelo constitucional deste tributo, que deixa de ser sobre operações mercantis para transformar-se num imposto sobre o imposto, figura híbrida e teratológica, que, inclusive, viola o princípio da reserva das competências tributárias. A LC 87/96, em seu artigo 13, § 1º, I, confirma:

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto: I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Contudo sendo Lei Complementar, não pode inovar frente à Constituição Federal. Esse aspecto já foi objeto de atenção do STF no RE 582.461⁶⁸ que em plenário ratificou entendimento de jurisprudência firmada em 1999 no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 212.209⁶⁷, de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo.

O Recurso Extraordinário (RE) 582461⁶⁸ foi interposto pela empresa Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), que entendeu que a inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo do tributo – também denominado cálculo por dentro – não configura dupla tributação nem afronta o princípio constitucional da não cumulatividade.

Em 23 de setembro de 2009, o Plenário do STF reconheceu repercussão geral à matéria suscitada no RE 582.461. Após a decisão do RE, foi proposta uma súmula vinculante para orientar as demais cortes.

Os argumentos desse caso resurgirão posteriormente em outras formas e nos interessa clarear. Nesse julgado, os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello foram votos vencidos, dando provimento ao recurso extraordinário interposto pela Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. Eles entenderam que a inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo

⁶⁷ RE 212.209. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2606882>. Acesso em 10.10.2018.

⁶⁸ RE 582.461. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2606882>. Acesso em 28.10.2018.

representa, sim, dupla tributação e contraria o espírito da Constituição Federal, no que estabeleceu os princípios que devem nortear o legislador na fixação dos respectivos tributos.

O *reasoning* do Min. Marco Aurélio, foi que se buscou o simples aumento do tributo, abrindo um precedente para a mesma prática em outros impostos. O Min. Celso de Mello, também em dissenso, entendeu que esta inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo é incompatível com o ordenamento constitucional, ao incluir valores estranhos à materialidade da incidência do ICMS, contrariando o disposto no artigo 155, inciso I, da CF, que prevê a não cumulatividade do tributo.

O Min. Gilmar Mendes observou mesmo que, ao incluir o ICMS em sua base de cálculo, o legislador buscou claramente a majoração do tributo de modo transparente. Foi vontade do legislador.

Contudo, os dissidentes contra-argumentaram de modo pertinente que a CF na verdade não cria tributos. Isso cabe ao legislador comum. E no caso, as pessoas políticas (os Legislativos) regulamentaram a matéria incluindo o ICMS na sua base de cálculo, contrariando diretamente o disposto no artigo 155, inciso I, da CF, que prevê a não cumulatividade do tributo.

Uniformidade. A Constituição Federal delegou à regulação, mediante lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS (CF, art. 155, § 2.º, XII); previu a celebração de convênios entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art. 155, § 2.º, XII, g); delegou ao Senado importantes competências na fixação do regime de alíquotas do tributo, entre outras regras de uniformização e pacificação fiscal.

Seletividade. Ensina o Professor Roque Antonio Carrazza (pg. 458)⁶⁹, que o princípio da seletividade deveria ser seguido, obrigatoriamente, também no caso do ICMS: Antes de avançarmos em nosso raciocínio, vamos logo consignando que este singelo poderá equivale juridicamente a um peremptório dever. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 14ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória. No entanto a Constituição Federal⁶⁴ preconiza em seu Art. 155, § 2º, inciso III :

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

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

III - propriedade de veículos automotores.

.....

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

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;(Grifo nosso)

3.2. Programas de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Como veremos o contribuinte de fato desses tributos segue sendo o consumidor final enquanto o contribuinte de direito do PIS e da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) estão previstas na Constituição Federal⁶⁶ nos Artigos 195, I, e 239, e suas respectivas cobranças foram instituídas pelas Leis Complementares LC 70/1991 (COFINS), LC 07/1970 (PIS) e LC 08/1970 (PASEP) e a Lei

nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que alterou a legislação tributária federal no que concerne a vários aspectos da cobrança do PIS/COFINS⁷⁰.

A base de cálculo de tais contribuições é a totalidade das receitas – conceito recentemente alterado pela Lei 12.973/2014⁷¹.

(CF 1988) Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) **a receita ou o faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

⁷⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, que Institui o Programa de Integração Social – PIS, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm acesso em 4/10/2018.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, que altera a legislação tributária federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm acesso em 4/10/2018.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os PIS e PASEP. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm acesso em 04.10.2018.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm acesso em 04.10.2018

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm acesso em 04.10.2018.

⁷¹ BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em 04.10.2018.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Grifo Nosso)

(CF 1988) Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

A Regra-Matriz de Incidência do PIS/COFINS pode ser sumarizada como abaixo.

- a) **Critério material:** A doutrina aponta como aspecto material da regra matriz de incidência das contribuições referente ao PIS e à COFINS o faturamento e a receita, conforme previsão constitucional do artigo 195, inciso I, alínea b. Vale perceber que o faturamento envolve emissão de fatura em sentido estrito. Logo haveria exclusão de toda a operação que não houvesse emissão de fatura. Assim, Ressalta Konkel Júnior⁷²(pg. 268) ao tratar do PIS que afastado o ato de faturar como hipótese de incidência, mas sim como soma de vendas, Geraldo Ataliba e César Giardino inferem que, como tal, o faturamento não pode ser materialidade da incidência de nenhum tributo, mas apenas critério de cálculo. (...) Em suma, o faturamento é apenas a base de cálculo do tributo. A base de cálculo da COFINS também é o faturamento, isto é, a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza nos termos do artigo 2º da Lei nº 70/91. Igualmente, o faturamento apenas quantifica, logo o critério quantitativo tem como base de cálculo o total das receitas auferidas e comporta alíquotas diferenciadas de acordo com o regime de incidência;
- b) **Critério temporal:** Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o

⁷² KONKEL JÚNIOR, NICOLAU. Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin, 2005

faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. ;

c) **Critério espacial:** qualquer lugar do território nacional em que pessoa jurídica auferir receita;

d) **Critério pessoal:**

- **Sujeito Ativo:** O critério pessoal identifica a União como ente competente para instituir os tributos em estudo configurando o sujeito ativo da obrigação tributária;
- **Sujeito Passivo:** São as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, bem como as sociedades cooperativas. São também contribuintes as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações efetuadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização do seu ativo e o pagamento do passivo; e as sociedades em conta de participação, devendo o sócio ostensivo efetuar a escrituração digital e o pagamento das contribuições incidentes sobre a receita do empreendimento, não sendo permitida a exclusão de valores devidos a sócios participantes⁷³.

e) **Critério quantitativo:**

- **Base de Cálculo:** Para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas no mês,

⁷³ Normativo: Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 60; Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, X; Lei nº 10.637, de 2002, art. 4º c/c art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º c/c art. 1º; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 991 a 996 IN SRF nº 247, de 2002, art. 3º, art. 47 e art.60, caput; IN SRF nº 404, de 2004, art.2º; e IN SRF nº 635, de 2006, art 2º, caput.

independentemente de sua denominação ou classificação contábil, que compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976. Para as pessoas jurídicas sujeitas à cumulatividade, a base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977⁷⁴.

- **Alíquota:**

- PIS E COFINS – REGIME CUMULATIVO: A alíquota geral é de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) em 2018. Para determinadas operações de vendas de produtores, distribuidores ou importadores de combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras de ar de borracha, querosene de aviação, embalagens para bebidas, água, refrigerante, cerveja e preparações compostas e papel imune a impostos, a alíquota é específica, conforme definido nos parágrafos do artigo 2º da Lei 10.637/2002, e artigo 2º da Lei 10.833/2003.
- PIS E COFINS – REGIME CUMULATIVO: A alíquota geral é de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS).

Contribuintes. Os contribuintes do PIS e da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (LC 123/2006). O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) são contribuições federais incidentes sobre receita bruta auferida pela pessoa jurídica, disciplinadas por diversas leis e atos normativos. Devido à legislação esparsa, há uma diversidade muito grande nas normas a depender do negócio, região ou produto.

⁷⁴ BRASIL. Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º.

Regimes cumulativo e não cumulativo. Em apertada síntese, atualmente, vigoram dois sistemas de tributação para o PIS e a COFINS: o sistema cumulativo e o não cumulativo. Pelo sistema da cumulatividade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º). As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e de três por cento (3%).

A partir de 2002 e 2003, com o advento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, diversas empresas passaram a apurar esses tributos de acordo com sistemática não cumulativa, tal como apuração do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS e imposto sobre produtos industrializados – IPI. Por essa sistemática de apuração, em regra efetuada pelas empresas sujeitas à tributação do imposto de renda pelo lucro real, insumos adquiridos para produção de bens ou prestação de serviços geram direito a crédito das contribuições.

Mas diferentemente do que ocorre especialmente com o ICMS e IPI, a não cumulatividade prevista para as contribuições do PIS e da COFINS no tocante aos créditos não está plenamente definida em lei e, portanto, há diversos questionamentos quanto ao que pode ser considerado insumo para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS.

Em suma, a não-cumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS, com os propósitos que lhes foram inseridos, teve o propósito de incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os contribuintes do efeito cascata que lhes eram impingidos pelo regime cumulativo. No entanto, não podemos esquecer, também, que o regime não cumulativo para o PIS e a COFINS estabeleceu a aplicação de uma alíquota nominal mais elevada, se comparada com o regime cumulativo dessas contribuições, o que por vezes se mostra desvantajoso para o contribuinte.

Pelo Sistema da não cumulatividade, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).

As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com a incidência não-cumulativa, são, respectivamente, de um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento (1,65%) e de sete inteiros e seis décimos por cento (7,6%). Por meio desse regime, é possível que o contribuinte desconte créditos dos valores apurados mediante a aplicação das mesmas alíquotas.

Feita esta digressão vamos detalhar as origens e evoluções do Recurso Extraordinário RE 574.706/PR, que significou alteração de jurisprudência.

4. Discussão do Recurso Extraordinário RE 574.706/PR

4.1. Resumo e Origem do RE 574.706/PR.

Introdução. O recurso RE 574.706/PR analisado pelo STF foi impetrado pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. com o objetivo de reformar acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

A Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos, representada pelo escritório Nagelstein Advogados do Rio Grande do Sul, propôs a ação de repetição de indébito (que permite aos contribuintes pessoas jurídicas requererem a restituição de valores pagos indevidamente) de 2003 até 2014, o que representaria uma perda estimada em R\$ 250 bilhões aos cofres públicos.

O RE nº 574.706, apresentado em 2006, tornou-se caso líder (*leading case*), termo que define juridicamente o processo que dá origem ao julgamento de um tema e representa os demais. O voto do Min. Gilmar Mendes⁷⁵ fornece um bom resumo do caso. O recurso extraordinário foi interposto contra acórdão de 17/7/2007 do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

O fulcro da questão é a inclusão do ICMS, imposto estadual, na base de cálculo, respectivamente, na Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991 (COFINS) e no Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), de que tratam o art. 239 da Constituição de 1988 e as Leis Complementares 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970.

⁷⁵ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/re-icms-pis-cofins-voto-gilmar.pdf>. Acesso em 4/10/2018.

Sendo o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) um tributo de competência estadual, trata-se de uma despesa do contribuinte com o fisco. Assim, do ponto de vista tributário, argumentou-se que a inclusão de tal despesa na base de cálculo dos CONFINS e do PIS/PASEP, é tributação de riqueza alheia, pertencente ao fisco estadual, e não ao contribuinte.

Origem. O RE em tela originou-se de mandado de segurança impetrado no juízo da 8ª Vara Federal Cível de Curitiba em face do Delegado da Receita Federal em Curitiba/PR, no qual se requereu a concessão da segurança para fins de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores correspondentes ao ICMS, impedindo que a autoridade coatora venha a lançar e exigir o presente tributo em relação a referida base de cálculo, assim como reconhecer o direito à compensação/restituição dos valores pagos indevidamente, e a reconstituição da conta gráfica quanto a saldos credores após a não-cumulatividade da PIS e COFINS devidamente atualizados pela SELIC, observada a prescrição.

A juíza de primeira instância considerou o pedido, com base em maioria formada no RE 240.785⁷⁶, de relatoria do Min. Marco Aurélio, julgado no Plenário deste Tribunal.

Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota, em CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PROBLEMAS JURÍDICOS, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. (Voto Min. Marco Aurélio no RE 240.785)^{77,76}

Em primeiro grau, o juiz julgou procedente o pedido e concedeu a segurança pleiteada para reconhecer o direito da impetrante de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS a parcela relativa ao ICMS destacado da nota fiscal, bem como para declarar seu direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título, observado o prazo prescricional.

⁷⁶ RE 240.785. Voto do Ministro Marco Aurélio. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/voto-ministro-marco-aurelio-icms-cofins.pdf>. Acesso em 02.10.2018.

⁷⁷ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS. 24/08/2006. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO. Recorrente(S): AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS, Adv.(A/S) :CRISTIANE ROMANO e outro(A/S), Recorrido.(A/S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Em segundo grau, o TRF-4 deu provimento à apelação da Fazenda Nacional e ao reexame necessário, considerando que o ICMS integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. No voto vencedor, argumentou-se que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Portanto, também integra o faturamento, não sendo algo que se acrescenta ao preço, mas algo que incide sobre o preço. Com efeito, o consumidor não paga o preço mais o tributo, ele paga o preço e sobre o preço incide o tributo pago pelo vendedor. A mesma inteligência aplica-se à COFINS.

Em 13 de dezembro de 2007 a Recorrente (IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA) protocolou o RE **574.706/PR**, sustentando que, sendo o faturamento o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita. Pediu, portanto o provimento do recurso extraordinário para exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

O contribuinte apontou ainda violação ao art. 195, inciso I, alínea b, do texto constitucional. Nas razões recursais, sustentou a impossibilidade de parcela do ICMS compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Alega-se que a natureza do ICMS vai de encontro ao conceito de faturamento, logicamente nele não se enquadrando. Argui-se que a parcela relativa ao ICMS não constitui patrimônio ou riqueza da empresa, tratando-se, única e exclusivamente, do ônus fiscal ao qual está sujeita. Esta Corte reconheceu a repercussão geral da questão constitucional da matéria ⁷⁸

A União, Recorrida, argumentou inicialmente afirmando que a jurisprudência seria pacífica quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e do FINSOCIAL (antecessor da COFINS), conforme o enunciado da Súmula 258 do TFR1 e das Súmulas 68 e 94 do STJ⁷⁹.

⁷⁸ RE-RG 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno –meio eletrônico, DJe 16.5.2008.

⁷⁹ SÚMULA 258 (TRF1): “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”.

Em 4 de abril de 2008 o STF submeteu o RE 574.706/PR à *análise de repercussão geral, tendo este Supremo Tribunal Federal concluído pela sua existência, principalmente por versarem o Recurso Extraordinário 240.785, com julgamento já iniciado, e a Ação Declaratória de Constitucionalidade 18, o mesmo tema deste recurso extraordinário.*

A Procuradoria-Geral da República devolveu os autos sem parecer considerando que seria mais adequado aguardar decisão a ser proferida na ADC n. 18⁸⁰ de semelhante teor.

Em 4 de maio de 2008 iniciou-se a análise da repercussão geral. Em 25 de maio de 2008, em plenário virtual, *O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.* Portanto, tendo sido considerada de REPERCUSSÃO GERAL pelo STF em 2008, passou ser possível ser objeto de Súmula Vinculante. A repercussão geral admitida proveu admissibilidade plena ao RE.

Em 15 de março de 2017 o Supremo Tribunal Federal publicou a EMENTA do julgado do RE 574.70 que EXCLUIU dos valores pagos a título de ICMS na base de cálculo do COFINS e do PIS. A Ementa em questão, em favor dos contribuintes segue *abaixo*:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

SÚMULA 68 (STJ): “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”.

SÚMULA 94 (STJ): “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

⁸⁰ A Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18 foi distribuída em 10/10/2007, tendo como requerente o Presidente da República e como relator o Ministro Menezes Direito. O seu objeto, conforme descrito na petição inicial do feito, digitalizada e colocada à disposição para consulta no sítio virtual do Supremo Tribunal Federal, é a declaração de constitucionalidade do artigo 3º, §2º, inciso I da Lei nº 9.718/1998 em face do dispositivo constitucional previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da lei 9.718/98 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

DJE do STF, de 29/09/17, pgs 34 e 35.

4.2. Antecedentes do RE 574.706/PR: Recurso Extraordinário RE 240.785.

O Recurso Extraordinário 240.785 (Minas Gerais)^{76,77} supramencionado foi interposto contra acórdão proferido em dia 27 de setembro de 1994 pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que implicou a manutenção de entendimento sufragado em sentença, no sentido da harmonia da contribuição prevista na Lei Complementar nº 70/91 com a Carta Magna, sendo o julgamento do RE 240.785 concluído pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no dia 8 de outubro de 2014.

RE 240.785. O Recurso Extraordinário RE 240.785 discutiu exatamente a constitucionalidade da inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Os ministros, por maioria, deram provimento ao recurso do contribuinte, uma empresa do setor de autopeças de Minas Gerais, garantindo a redução do valor cobrado a título de COFINS. Nesse caso de 1994 e julgado em 2014, portanto anterior ao instituto da repercussão geral, a decisão valeu apenas para as partes envolvidas no processo.

A União, por meio da Advocacia Geral, requereu ainda que a apreciação do RE 240.785 ocorresse em conjunto com a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 18 e o RE 574.706 (com repercussão geral reconhecida), ambos sobre o mesmo tema e com impacto para todos os contribuintes. A Corte não acolheu a proposta por entender que o caso concreto começou a ser julgado há bastante tempo e já contava com posições firmadas em votos já proferidos, tendo sido julgado em no dia 8 de outubro de 2014, em provimento contra a

União. Segundo o voto do Relator Marco Aurélio , o conceito de faturamento disposto na Lei Complementar é que,

Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS⁸¹.

4.3. Razões e Contra-razões apreciadas no RE 574.706/PR .

Repisando, o Recurso extraordinário **RE 574.706/PR** foi interposto contra o já mencionado acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região de 17/7/2007:

TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS.

O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.

A Recorrente sustentou que, sendo o faturamento o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita. Por consequência, requereu o provimento do recurso extraordinário para exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Vale agora analisar as contrarrazões de maneira detida.

Contrarrazões da União. Em apertada síntese, a União, Recorrida, iniciou argumentação afirmando que a jurisprudência seria pacífica quanto à inclusão do ICMS na

⁸¹ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/voto-ministro-marco-aurelio-icms-cofins.pdf>. Acessado em 25/out/2018.

base de RE 574.706 / PR cálculo da contribuição ao PIS e do FINSOCIAL (antecessor da COFINS), conforme o enunciado da Súmula 258 do TFR1 e das Súmulas 68 e 94 do STJ⁸².

A União resumiu seus argumentos nos seguintes pontos:

a) o valor do ICMS como custo que é na formação do preço da mercadoria ou do serviço deve compor o cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS;

b) o fato do ICMS ser recolhido aos cofres públicos estaduais não desnatura a sua condição de custo componente do preço da mercadoria ou do serviço, eis que os demais custos também não são, em regra, destinados ao contribuinte, mas sim a terceiros;

c) não há nenhuma relevância jurídica no fato do ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais enquanto grande parte dos demais custos é destinado a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado;

d) outros tributos que também compõem os custos da mercadoria ou do serviço são destinados a pessoas jurídicas de direito público, e nem por isso deixam de ser considerados custos e deixam de ser contabilizadas no valor da receita bruta;

e) no julgamento do RE 212.209/MG o STF definiu que um tributo pode fazer parte da base de cálculo do mesmo tributo ou de outro tributo, eis que se trata de custo que compõe o valor da mercadoria ou da prestação do serviço, motivo pelo qual o provimento do presente recurso implicará a mudança de entendimento inclusive quanto à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS;

f) não há nenhuma relação do julgamento que em novembro de 2005 considerou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS pela Lei nº 9.718/98 com o presente julgamento, pois enquanto naquele caso se tratava da ampliação da base de cálculo, neste se trata de restringir a base de cálculo existente desde a LC 70/91.

Voto da Relatora Ministra Carmem Lúcia. A argumentação erigida, em muito alinhou-

se com as discussões do **Recurso Extraordinário RE 240.785**.

a) **Distinção entre Faturamento e Receita.** Quanto à definição de faturamento, o Supremo Tribunal Federal dedicou algumas remissões a entendimentos e julgados, terminando por assentar, com alguma oposição, que a relação lógico-jurídica entre o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição e de receita bruta previsto na

⁸² SÚMULA 258: “Inclui-se na base de cálculo do Pis a parcela relativa ao ICM”.

SÚMULA 68: “A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do Pis”.

SÚMULA 94: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial”.

lei de instituição daquele tributo leva a entender que expressamente faturamento não se confunde com receita (esta é mais ampla que aquele) e, além disso, o conceito de receita bruta, entendida como produto da venda de mercadorias e de serviços, é o que se ajusta ao de faturamento pressuposto na Constituição (interpretação conforme). Desse modo, dever-se-ia buscar o que seria Receita Bruta. A Relatoria reexaminou o tema à luz da transcrição de trechos do voto do Min. Cezar Peluso, proferido nos Recursos Extraordinários nº 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no qual traçado histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema. Vamos sublinhar alguns trechos do Voto⁸³:

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional.

De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é 'receita bruta de vendas e de serviços'. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento. (09/03/2017, RE 574.706 PR, voto da senhora Ministra Cármen Lúcia (relatora)).

...o Tribunal resolveu empreender uma interpretação conforme a Constituição para o efeito de entender que **a expressão legal 'receita bruta' só seria constitucional se se enquadrasse no conceito de faturamento** e, para isso, deveria ser entendida como receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços, pois esse seria, precisamente, o conceito de faturamento incorporado da legislação infraconstitucional pela Constituição

b) Prossegue o Voto. No Recurso Extraordinário n. 240.785, Relator o Min. Marco Aurélio, os debates sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (ou seja, se o ICMS integra o conceito de faturamento) revelaram preocupação dos Ministros quanto a constituir o ICMS custo da mercadoria ou do serviço. Aqueles que concluíram compor o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço afirmaram a sua inclusão na definição de faturamento; os que entendiam o contrário afastaram aquele tributo estadual desta definição.

⁸³ Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/acordao-icms-nao-integra-base-calculo.pdf>, acessado em 8/10/2018.

- c) **Seguindo as discussões do Recurso Extraordinário n. 240.785, cujo Relator foi Ministro Marco Aurélio, o Voto da Ministra Carmem Lucia registra a diapasão do Ministro Eros Grau.** O Ministro Eros Grau votou no sentido de integrar o ICMS o preço da mercadoria ou do serviço e, portanto, enquadrou-o na definição de faturamento, manifestando-se: Impõe-se, então, distinguirmos: de um lado, teremos receita bruta/faturamento; de outro, a receita bruta que excede a noção de faturamento, introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/98, para a determinação, de cuja totalidade – insisto - são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada. Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.
- d) Esse ponto foi vencido a luz de um argumento de significado. Isto é, trata-se de pressupostos de faturamento, não do próprio faturamento. Especificamente, o Senhor Min. Sepúlveda Pertence citou que o argumento era desfocado. Como exemplo mencionou que Obviamente, que pagamento de salário de trabalhador da empresa não é faturamento, ao contrário, pressupõe faturamento. É custo, como também a tarifa de energia elétrica, o Imposto de Renda.
- e) **A Não-Cumulatividade do ICMS e o não faturamento do ICMS.** Elaborou-se o interessante argumento de que, dada a não-cumulatividade constitucional do ICMS, não se permite nem mesmo que o próprio ICMS se inclua em sua própria base de cálculo. O fato seria então que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal. Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf.art. 155, II, da CF).

- f) Lei nº 9.718/1998 que regulamentou a cobrança dos tributos em tela. Em especial, considerou-se o disposto no art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei nº 9.718/1998, segundo o qual:

(Lei nº 9.718/1998) Art. 3º, § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – (...) e o **Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS**, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. (Grifo Nosso)

- g) Um dos pontos sublinhados sobre a não-cumulatividade foi que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na fatura é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido
- h) Ao final do voto, a relatoria acena a conclusão de que essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não-cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado pelo Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Resumo dos Votos. O voto do Min. Gilmar Mendes proveu uma interessante síntese dos votos de outros Ministros em seu voto, que transcreveremos com enxertos.

O **Ministro Edson Fachin** inaugurou a divergência. Partiu da premissa de que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes à

emissão das faturas. O Ministro asseverou que a receita bruta significa uma oscilação patrimonial nova e positiva, e não um incremento no patrimônio do contribuinte, uma vez que há receita também em casos de venda com prejuízo. Dessa forma, concluiu que o valor do ICMS destacado e recolhido referente a uma operação integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado.

Em essência o **Min. Edson Fachin** divergiu da Relatoria sob o argumento de que na construção pretoriana narrada, torna-se possível afirmar que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.

Repisando, *in verbis*, que embora não haja incremento patrimonial, o valor relativo ao ICMS destacado e recolhido referente a uma operação concreta integrará a receita efetiva do contribuinte, pois gerará oscilação patrimonial positiva, independentemente da motivação do surgimento da obrigação tributária ou da destinação final desse numerário ao Estado em termos parcial ou integral, após devida compensação não automática na qual se considera a técnica da não cumulatividade, como, por exemplo, pela metodologia de conta gráfica, por sua vez expressamente referida no libelo da demanda veiculado no mandado de segurança impetrado pela parte Recorrente. ... Em síntese, firma-se convicção no sentido de que o faturamento, espécie do gênero receita bruta, engloba a totalidade do valor auferido com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, inclusive o quantum de ICMS destacado na nota fiscal.

Um ponto interessante foi que o **Min. Edson Fachin** afastou a alegação de inconstitucionalidade da incidência de contribuição sobre tributo, argumentando que a tributação se dá em relação ao preço da operação final, embora neste esteja incluído o numerário de ICMS destacado, devido e recolhido.

Apontou ainda que mesmo assim, não há a ocorrência de **bis in idem** na espécie, dado que este conceito denota a imposição tributária de dois impostos instituídos pelo mesmo ente político com a mesma e única materialidade. E mesmo, o ordenamento jurídico comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo

tributo, como é o caso da incidência do ICMS sobre o próprio ICMS, chancelada pela jurisprudência do STF no Tema 214⁸⁴ da sistemática da repercussão geral.

Diante disso, negou provimento ao recurso extraordinário, propondo a fixação da seguinte tese:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela sociedade empresária, compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS e à COFINS, por ser integrante do conceito de receita bruta, base de cálculo das referidas exações.

O **Min. Roberto Barroso** acompanhou a divergência, destacando que o constituinte originário fez uma escolha, uma opção constitucional, ao eleger o faturamento como uma das bases de cálculo das contribuições sociais. Poderia ter escolhido, por exemplo, a receita líquida, mas não o fez. Afirmou que caso se extraia do faturamento tudo aquilo que for considerado despesa, estar-se-á tributando o lucro.

O recorrente teria pretendido fazer crer que é um mero arrecadador e repassador para o Erário, o que não seria verdade porque o ICMS, no caso, não é retido na fonte. Diversos poderiam ser os destinos para a verba recebida a título de ICMS, como, por exemplo, o investimento no mercado financeiro até o seu efetivo recolhimento. Finalizou sustentando que o conceito constitucional de faturamento é aberto e que o fato de o ICMS compor a base de cálculo da COFINS não ofende o art. 195, inciso I, da Constituição.

A **Ministra Rosa Weber** acompanhou a relatora. Asseverou que a solução da questão envolve a compreensão dos conceitos de receita bruta, receita líquida e faturamento, em relação aos quais não há concordância na doutrina ou na jurisprudência.

⁸⁴ RE 582461 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Tema 214, Repercussão Geral. “*É constitucional a inclusão do valor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo.*” A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 582461, interposto pela empresa Jaguarly Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), que entendeu que a inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo do tributo – também denominado “cálculo por dentro” – não configura dupla tributação nem afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade. No caso específico, a empresa contestava a aplicação, pelo governo de São Paulo, do disposto no artigo 33 da Lei paulista nº 6.374/89, segundo o qual o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo.

Reiterou o posicionamento no **RE 606.107/RS**, de sua relatoria, relativo à incidência de PIS/COFINS não cumulativos sobre valores recebidos a título de transferência de ICMS (tema 283 da sistemática de repercussão geral). Afirmou que o conceito de receita, tal como acolhido no art. 195, I, b, da Constituição, não se confunde com o conceito contábil. Nas suas palavras: Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. E concluiu: Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública.

O **Min. Luiz Fux** acompanhou a relatora. Asseverou que o Direito Tributário, pela sua posição enciclopédica, vale-se de conceitos de outros ramos do Direito, havendo disposição no Código Tributário Nacional no sentido de que o Direito Tributário deve ser fiel aos conceitos existentes de direito privado e de direito público. Buscou, assim, o conceito de faturamento no Direito Comercial, na Lei 6.404/1976 (Lei das S.A.), que regula o faturamento das empresas.

Sustentou que é uma meia-verdade a afirmação de que quando a Constituição pretende que se exclua de um imposto um determinado fator tributário, ela o deve fazer textualmente. Dessa afirmação não se poderia deduzir que é possível incluir na base de cálculo de um tributo fatores tributários que não representam o fato gerador do tributo. Portanto, no caso concreto, a omissão da Constituição não significa que ela tenha autorizado a inclusão do ICMS no faturamento. Concluiu, citando o voto do Min. Celso de Mello no RE 240.785, que a integração do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS traria como inaceitável consequência o fato de os contribuintes passarem a calcular suas exações com base em receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro no qual se deu a operação.

O **Min. Dias Toffoli** também acompanhou a divergência. Principiou o voto afastando o argumento de que o ICMS não é faturamento nem receita. Asseverou que, embora o

adquirente possa arcar com o ônus financeiro do ICMS e de outros gastos próprios da exploração da atividade econômica – como o custo da mão de obra e o da energia elétrica –, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, o qual decorre de uma relação contratual firmada com a vendedora ou com a prestadora de serviços. As vendedoras ou prestadoras, por sua vez, não exercem nem fazem intermediação do exercício do jus imperii relativo ao imposto sobre o adquirente, mas sim auferem receita ou faturamento originários da aludida relação contratual. E concluiu: o ônus financeiro do ICMS transferido, por meio do preço convencionado da mercadoria ou do serviço, para dentro da receita ou do faturamento está abrangido pela materialidade do PIS/COFINS .

O **Min. Ricardo Lewandowski** acompanhou a relatora. Destacou, na linha do voto do Min. Marco Aurélio no **RE 240.785**, que o conceito de faturamento diz respeito à riqueza própria. Acompanhou o Min. Luiz Fux ao entender que o Direito Tributário não pode aurir os seus conceitos a partir de uma plataforma metafísica. Seria preciso compreender o conceito de faturamento tal como fazem os comerciantes e as empresas que precisam recolher os tributos correspondentes. O faturamento sempre teria sido entendido como receita oriunda da venda de mercadorias e de prestação de serviços. Concluiu que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, que é o Estado. Tratar-se-ia de um fenômeno de mero trânsito contábil, conforme ensinamentos do tributarista Roque Carrazza.

Adiantando voto, o **Min. Marco Aurélio** manifestou-se no sentido de também acompanhar a relatora, reportando-se ao seu voto proferido no **RE 240.785**. O Min. Marco Aurélio destacou que o ICMS não é fato gerador da contribuição e, ainda, apontou que seja qual for a modalidade/método para recolher o ICMS, o valor respectivo não se converte em faturamento da empresa ou receita bruta, porque é devido ao Estado.

O Min. Marco Aurélio apresentou um voto em quatro comentários aqui abordados.

- a) **Quebra do Estado.** Argumentou que a Fazenda Nacional receava a respeito do resultado do julgamento, vindo a veicular pedido de modulação, para que a decisão somente surta efeitos a partir de 2018. No que pontuou desconhecer de proposta de modulação de forma prospectiva, projetada no tempo, quanto ao termo inicial da eficácia do ato.

- b) Sobre a Semântica entre Faturamento e Receita Bruta.** Pontuou como já dito acima, que tanto faz considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal -, como receita bruta, porque, desenganadamente, o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS.
- c) Sobre o RE nº 240.785.** Sublinhou que o entendimento prolatado no **RE nº 240.785** mantinha-se. Pode ter havido mudança na composição do Tribunal, e quem sabe, gerando insegurança jurídica, surgirá nova visão, nova leitura da mesma Constituição.
- d) A questão dos impostos em Cascata.** Rememorou que no caso do IPI⁸⁵, a Lei Complementar nº 70/1991, encerrando boa leitura do Texto Constitucional, excluiu expressamente, da base de incidência dessa contribuição, o IPI. Mas, segundo o entendimento do Min. Marco Aurélio, a Fazenda entendeu que, como o ICMS é tributo estadual, e não federal, não deve ser excluído, passando-se a ter o cálculo tributário mediante verdadeira cascata, ou seja, tributo sobre tributo. Finalmente reafirmou, mais uma vez, ser a norma de parâmetro a mesma que levou o Supremo a proclamar a impossibilidade de incluir-se, no instituto faturamento, o valor cobrado, pelo Estado, a título de ICMS, passando a haver sobreposição em termos de cálculo tributário.

Voto do Min. Gilmar Mendes. O Min. Gilmar Mendes articulou um voto contrário nos seguintes termos.

- a) Questão Constitucional.** A questão constitucional aduzida foi com respeito ao conceito de faturamento. Segundo o voto As referidas contribuições incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado, definido como a receita bruta de

⁸⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Instituiu contribuição para financiamento da Seguridade Social, elevando a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e deu outras providências. Em seu artigo 2º excluiu o IPI da base de cálculo do PIS.

“Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;”

que trata o art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, consoante os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98, com redação dada pela Lei 12.973/2014. Portanto, um parâmetro importante para a solução da questão é o conceito jurídico-constitucional de faturamento, elencado como uma das possíveis bases tributáveis para as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, inciso I, b. Nessa toada, o Min. Gilmar Mendes ponderou que O problema reside, assim, em saber se o ICMS destacado nas notas fiscais de vendas de mercadorias ou serviços integra o conceito de faturamento, para fins de cobrança do PIS e da COFINS. Após fazer um longo histórico, chamou a atenção para o fato de que o RE 240.785 foi o primeiro precedente desta Corte, não submetido à sistemática da repercussão geral, a reverter a posição consolidada durante décadas no sentido de que os tributos indiretos integram a base de cálculo de outros incidentes sobre o faturamento ou sobre a receita bruta das pessoas jurídicas.

b) O ICMS integra a própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), evidenciando que o imposto indireto compõe o valor da operação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços;

- Este Tribunal apreciou a questão relativa à incidência do ICMS sobre o próprio montante do tributo. É o chamado cálculo do ICMS por dentro. Com efeito, na sessão de 23.6.1999, o Plenário do STF, vencido apenas o Min. Marco Aurélio, pacificou o entendimento no sentido de que a quantia referente ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra sua própria base de cálculo. Trata-se do RE 212.209/RS, Redator para o acórdão Min. Nelson Jobim, DJ 14.2.2003, com a seguinte ementa:
- Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.

Em outras palavras, a base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988 c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.

c) A hipótese de incidência e a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, tributos reais, estão relacionadas à realidade econômica bruta, sendo irrelevante se as operações são superavitárias ou não;

- A hipótese de incidência e a base de cálculo da COFINS circunscrevem realidade econômica bruta, qual seja: o faturamento, entendido como receita bruta do contribuinte, isto é, o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços (RE 150.755/PE, Redator para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20.8.1993 e ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.6.1995). Ressalte-se que a EC 20/1998, ao alterar o art. 195 do texto constitucional, não modificou essa orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo preexistente. Assim, inequivocamente, a COFINS não incide sobre a renda, sobre o incremento patrimonial líquido, que considera custos e demais gastos que viabilizaram a operação (como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro), mas sobre o produto das operações (antes da EC 20/1998: as operações restringiam-se a vendas e prestações de serviços), da mesma maneira que outros tributos como o ICMS e o ISS

d) A exclusão do ICMS da base de cálculo aproxima indevidamente a COFINS da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL);

- A exclusão do montante do produto das operações, sem expressa determinação normativa, importa ruptura no sistema da COFINS e aproxima indevidamente a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro. Com efeito, se excluída da base de cálculo da COFINS a importância correspondente ao ICMS, questiono: por que não retirar o valor do ISS, do Imposto de Renda, do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, das taxas de fiscalização, da taxa do IBAMA, do PIS, além da própria COFINS? Obviamente, o simples fato de fundar-se em ônus tributário não desqualifica a parte do preço como receita bruta. Além disso, também não impressiona o argumento de que o valor do ICMS seja destinado não ao contribuinte, mas ao estado federado. De fato, é necessário dissociar o preço das mercadorias e serviços, ou seja, o quantum entregue pelo comprador e recebido pelo vendedor, das obrigações decorrentes e atreladas à operação. Caso contrário, também as comissões de intermediários, a participação dos empregados, royalties, licenças, direitos

autorais, seguro, frete, despesas aduaneiras, além de tarifas de crédito, por exemplo, também deveriam ser subtraídas do resultado.

- e) A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS gera consequências perversas ao sistema tributário e ao financiamento da seguridade social, tais como, a busca por novas fontes de financiamento ou o aumento de alíquota para fazer face às perdas de receitas, as quais são necessárias para o cumprimento dos encargos do Estado Social, e o aumento de complexidade e do custo de administração do sistema tributário;

- f) O ICMS destacado na nota fiscal não é automaticamente transferido ao Erário, nem o contribuinte é um mero intermediário entre o consumidor e a fazenda pública nessa transferência;

O expediente de reduzir a arrecadação por via oblíqua torna ainda mais complexo e oneroso o sistema tributário. Nessa seção revisitamos o julgamento do RE 574.706/PR, em relativa proximidade com as documentações disponíveis e os antecedentes mencionados. A mudança de entendimento ensejou discussões relativas de significado e mesmo de argumentação econômica. Cabe no momento fincar as bases da modulação de efeitos de norma inconstitucional, assunto do próximo capítulo.

5. A Modulação de Efeitos em Casos Concretos.

5.1. Considerações Preliminares.

Jurisprudência Brasileira. Mesmo antes da Lei 9.868/99 de 1999, o STF aplicava a modulação de efeitos tanto no controle difuso quanto no concentrado^{90,89}. Ademais, ainda que se depreenda que o disposto no artigo 27 da Lei 9.868/99, aplique-se somente ao controle concentrado de constitucionalidade, esse recurso já foi utilizado também no controle difuso, é o caso, por exemplo, do julgamento do RE 197.917/SP ou ainda em matéria tributária com modulação de efeitos em controle difuso por segurança jurídica o RE 560.626/RS em 2010⁸⁶.

De Almendra Freitas⁸⁷, mais recentemente, analisando uma pequena amostra de casos propõe algumas constatações. Os autores sugerem a tendência cada vez mais consolidada de se estabelecer um limite intransponível à eventual modulação temporal às ações pendentes à época do julgamento a solução/tese fixada sendo aplicável com eficácia necessariamente *extunc*.

Ademais, há uma predisposição do STF, no geral, em ser mais rigoroso quando a pretendida modulação temporal vier a favorecer os contribuintes, o que impõe a estes um encargo argumentativo significativamente mais elevado. Por outro lado, os autores anuem, que a estimativa do impacto financeiro do julgamento não exerce influência decisiva no (in)deferimento dos pleitos de modulação temporal, embora seu peso esteja longe de ser desprezível quando o vulto envolvido é significativo em comparação com as disponibilidades orçamentárias do ente público.

Influência das Consequências. O uso do consequencialismo não é único para a modulação de efeitos, mas em matéria tributária possui especial relevância, porque se

⁸⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE 560626/ RS. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ de 10/12/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 7.11.2018.

⁸⁷ DE ALMENDRA FREITAS L. e S., *Em busca de um “padrão” para modulação temporal tributária: Variáveis e critérios do STF no contexto de discussões tributárias*. Artigo Revista Eletrônica JOTA, 26.12.2017. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-busca-de-um-padrao-para-modulacao-temporal-tributaria-26122017>. Acesso em 11.11.2018.

contrapõe a garantias individuais do cidadão de natureza contra-majoritária. Cumpre repisar que Leal e Gueiros¹⁴ em pesquisa empírica comentam que em geral quando os efeitos financeiros e econômicos são chamados ao caso eles são em geral pouco precisos e vagos. Assim, na pesquisa de Leal e Gueiros¹⁴ dos 25 casos em que houve a utilização de argumentos consequencialistas, somente em 5 fez-se referência a algum estudo, dado ou documento que pudesse embasar as prognoses feitas pelos ministros. Ou seja, 80% dos casos não houve argumentação de fundo sólido para a decisão.

Convergências. De modo convergente, há consenso de que no Direito brasileiro prevaleceria a regra geral de que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos *ex tunc*, retroagindo à data de origem do ato viciado, sendo ato declaratório. De acordo com Luís Roberto Barroso, não prevaleceu no Brasil a doutrina que atribuía à lei inconstitucional a condição de norma anulável, dando à decisão na matéria um caráter constitutivo⁸⁸.

Também há certo consenso de que se tal efeito *ex tunc* realiza-se no controle concentrado, pode-se violar ainda mais a Constituição. Nesses casos, a modulação poderia ter lugar e a declaração de inconstitucionalidade passaria a operar efeitos *ex nunc* ou outro momento fixado pelo Tribunal, podendo haver mesmo o estabelecimento de regras de transição buscando a segurança jurídica e a atenuação das consequências.

Em primeira análise, portanto, depreende-se, como regra geral, que em matéria tributária no controle difuso de constitucionalidade, e casos pendentes, prevaleceria a cessação de efeitos *ex-tunc* e em controle concentrado abrir-se-ia a possibilidade de modulação de efeitos, mas que essa, na atual jurisprudência, é excepcional e sem muito rigor.

Jurisprudência Comparada. Cintra⁸⁹ analisando a jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América e a do Supremo Tribunal Federal acerca da modulação dos efeitos de uma decisão de inconstitucionalidade, conclui que, de fato, o Supremo Tribunal

⁸⁸ BARROSO, LUÍS ROBERTO. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 198

⁸⁹ CINTRA, FERNANDO VOGEL *Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em controle difuso de constitucionalidade : contribuição para uma análise comparativa entre EUA e Brasil*, Monografia, UFRGS, Porto Alegre, 2010.

Federal não parece trabalhar com critérios definidos para a modulação, aplicando-a, de modo casuístico e impreciso.

Com respeito ao direito comparado e sua aplicabilidade no controle difuso e concentrado, Massena Ferreira ⁹⁰ realiza um sucinto e objetivo apanhado, observando a jurisprudência americana, alemã e a austríaca e algumas mudanças de posicionamento.

Jurisprudência Americana.^{45,89,90,97.} A jurisprudência norte-americana tradicionalmente defendeu a teoria da nulidade da lei inconstitucional. Vale citar os casos *Norton v. Shelby County* (1886), onde a Suprema Corte Norte-Americana firmou o entendimento de que uma lei inconstitucional não é lei; não confere qualquer direito nem impõe obrigações; não assegura nenhuma proteção; é ineficaz como se nunca houvera existido.

Tal entendimento não foi homogêneo no tempo. Por vezes o tribunal manifestou-se no sentido de que a retroatividade não era um princípio absoluto, sendo possível a modulação de efeitos. Por exemplo, em *Linkletter v. Walker* (1965), a Corte Suprema decidiu que não era consequência necessária da decisão de inconstitucionalidade o reconhecimento de efeito retroativo⁹¹. Desse modo passou a admitir, observadas as peculiaridades do caso concreto, a possibilidade da modulação de efeitos da decisão que reconhece o vício de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo. Assim, além da decisão de inconstitucionalidade com efeitos retroativos (*limited retrospectivity*), a Corte também entende cabível a superação prospectiva (*prospective overruling*). Essa jurisprudência era vista como prudente e realista.

⁹⁰ MASSENA FERREIRA, A. L. *A Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária*, Monografia, PUC-RJ, Faculdade de Direito, Disponível em https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/Busca_etds.php?strSecao=resultado&nrSeq=16179@1. Acesso em 11.11.2018.

⁹¹ “the Constitution neither prohibits nor requires retroactive effect, and in each case, the Court determines whether retroactive or prospective application is appropriate. This approach is particularly correct with reference to the unreasonable search and seizure prescription of the Fourth Amendment”. Disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/381/618/>. Acesso em 11.11.2018.

Contudo, com o tempo, no entanto, a *prospective overruling* caiu em desgraça no nível federal. No caso de 1993 de Harper v. Virginia Departamento de Tributação⁹², o Supremo Tribunal, reafirmou em matéria tributária a plena retroatividade da lei declarada incompatível com a constituição. O Tribunal constatou que a aplicação prospectiva de novas regras de direito era contrária a função judicial e inerentemente desigual. No entanto, a decisão não se estendeu às interpretações dos tribunais estaduais sobre lei, e os tribunais estaduais continuaram, em sua maioria, a usar a tomada de decisão prospectiva.

Jurisprudência Austríaca. Martins *et al*⁹³ observam que o controle de constitucionalidade austríaco adota as ações individuais para a defesa de posições subjetivas e cria mecanismos específicos para a defesa dessas posições, como a atribuição de eficácia *ex tunc* da decisão para o caso concreto que ensejou a declaração de inconstitucionalidade do sistema austríaco.

No que corresponde ao controle de constitucionalidade concentrado segue-se a visão Kelseniana de visão constitutiva e modulação *ex-nunc*. De fato, na Constituição Austríaca em seu art. 140, abre-se a possibilidade da modulação de efeitos⁹⁴. Temos no seu Art. 140, (5) que o acórdão do Tribunal Constitucional que rescinde uma lei como inconstitucional impõe ao Chanceler Federal ou ao Estado-Governador competente a obrigação de publicar a rescisão

⁹² HARPER et al. v. VIRGINIA DEPARTMENT OF TAXATION, Nº. 91-794. Argued December 2, 1992 -- Decided June 18, 1993.

⁹³ MARTINS, I. G. DA SILVA, MENDES, F. G., NASCIMENTO, V. C., coordenadores. “*Tratado de direito constitucional*”, – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.

⁹⁴ Article 140 [Laws] (5) *The judgment by the Constitutional Court which rescinds a law as unconstitutional imposes on the Federal Chancellor or the competent State-Governor the obligation to publish the rescission without delay. This applies analogously in the case of a pronouncement pursuant to Paragraph (4). The rescission enters into force on the day of publication if the Court does not set a deadline for the rescission. This deadline may not exceed one year.*

(6) If a law is rescinded as unconstitutional by a judgment of the Constitutional Court, the legal provisions rescinded by the law which the Court has pronounced unconstitutional become effective again, unless the judgment pronounces otherwise, on the day of entry into force of the rescission. The publication on the rescission of the law shall also announce whether and which legal provisions again enter into force.

(7) If a law has been rescinded on the score of unconstitutionality or if the Constitutional Court has, pursuant to Paragraph (4), pronounced a law unconstitutional, all courts and administrative authorities are bound by the Court's decision. The law shall, however, continue to apply to the circumstances effected before the rescission, the case in point excepted, unless the Court in its rescissory judgment decides otherwise. If the Court has in its rescissory judgment set a deadline pursuant to Paragraph (5), the law shall apply to all the circumstances effected, the case in point excepted, till the expiry of this deadline.

sem demora e no caso a rescisão entrará em vigor no dia da publicação, se o Tribunal não definir um prazo para a rescisão. Este prazo sendo no máximo um ano.

Reforçando, no mesmo Art. 140 (7) inclusive, estabelece que se uma lei foi revogada sobre a pontuação de inconstitucionalidade ou se o Tribunal Constitucional, a lei continuará, no entanto, a aplicar-se às circunstâncias efetuadas antes da rescisão, salvo o caso em contrário, a menos que o Tribunal, na sua decisão rescisória, decida em contrário. Se o Tribunal, em sua sentença rescisória, estabeleceu um prazo de acordo com o parágrafo (5), a lei se aplicará a todas as circunstâncias efetuadas, exceto o caso em questão, até o término desse prazo. Finalmente, cabe observar que outras constituições, como a portuguesa, espanhola, italiana e alemã também promovem a modulação de efeitos não sendo um modelo isolado. Martins *et al*⁹³ observam :

Tal como observado, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente importante, manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio. O princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social⁹³

5.2. Fundamentos da Modulação de Efeitos.

Em busca de um quadro geral de análise, vale notar que não há como apresentar uma regra única, no sentido de que a modulação de efeitos possa ser a mesma frente a questões penais ou civis⁹⁵ ou no controle concentrado ou difuso de constitucionalidade, e não raro, a questão das consequências dessa modulação podem ser consideráveis para o jurisdicionado. Desse modo é importante redefinir as questões de fundo e de valores para repensar o direito.

Andrade^{110,111,112} perfaz um esforço de revisão dos clássicos. Nascimento¹¹³ faz um percurso mais erudito incluindo autores utilitaristas na origem de argumentos chamados

⁹⁵ Recurso Extraordinário nº 78.594/SP, em 7 de junho de 1971.

pragmáticos. Cumpre pontuar que os argumentos pragmáticos não são exatamente de consequência, mas sim de natureza mais abrangente.

Mathis⁹⁷ aborda a questão no contexto de sustentabilidade, que é uma discussão mais ampla. Especificamente, Mathis argumenta que um requisito fundamental do desenvolvimento sustentável é a justiça para as gerações futuras. Esse ponto de vista reposiciona o pragmatismo e a modulação em uma perspectiva intergeracional (as teorias da justiça são geralmente restritas à resolução de conflitos entre contemporâneos e entre pessoas vivendo no mesmo país).

Hans Kelsen (Praga, 11 de outubro de 1881 — Berkeley, 19 de abril de 1973).

Hans Kelsen, como já mencionado, opinava pela anulabilidade a partir da declaração de inconstitucionalidade sendo os efeitos insubsistentes *ex-nunc*. A decisão sobre a inconstitucionalidade pode ter caráter declaratório ou constitutivo. Para Kelsen tal decisão teria, portanto, caráter constitutivo. E sendo constitutivo, caso a corte modulasse os efeitos *extunc*, tratar-se-ia de retroatividade da decisão que anulou o ato, desconstituindo-o. A posição de Hans Kelsen é articulada. *In verbis*⁹⁶:

A afirmação de que uma lei válida é contrária à Constituição (anticonstitucional) é uma *contradictio inadjecto*; pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.

Niklas Luhman (Luneburgo, 8 de dezembro de 1927 — Oerlinghausen, 6 de novembro de 1998). No mundo de língua alemã, Niklas Luhmann pode ser visto como o

⁹⁶ KELSEN, HANS. *Teoria pura do Direito*. Tradução de: João Baptista Machado. 6. ed., 3º tiragem (1999). P. 189. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

adversário mais feroz do consequencialismo na aplicação da lei^{97,30}. Na visão do Niklas Luhman, o Julgamento legal é condicionalmente programado pelo legislador. Se determinadas condições forem cumpridas (fatos que configuram uma violação de uma disposição legal), então uma certa sentença a ser alcançada (a forma se-então). Desta forma, assuntos altamente complexos podem ser resolvidos em julgamentos congruentemente previsíveis (estabilização das expectativas).

Luhmann, nesse quadro, rejeita o consequencialismo na aplicação da lei, no sentido de que sendo imponente em um sistema legal corre o risco comprometer a autonomia dogmática e desorientar o sistema lógico-jurídico longe de critérios que transcendem o programa de tomada de decisão, de fato de qualquer critério, exceto as próprias consequências.

Quatro argumentos são lançados por Luhmann contra o sopesamento das consequências em decisões de direito. Primeiro é o argumento da segurança jurídica, que por obvio ameaça a estabilização das expectativas. O segundo argumento é o argumento da igualdade jurídica ou isonomia das prestações jurisdicionais. Um terceiro argumento é o de sobrecarregar os tribunais, na medida em que o individualiza. Um quarto argumento é que o consequencialismo compromete a independência dos tribunais.

Mathis⁹⁷ sublinha que a crítica de Luhmann baseia-se em suposições avessas ao caso concreto, e na verdade mesmo o consequencialismo, como o é no caso brasileiro, poderia ser normatizado pelo legislador também e se operado internamente ao escopo permitido, nem segurança jurídica nem a igualdade nem a independência dos tribunais estariam em perigo. Para Mathis⁹⁷ apenas o argumento de sobrecarga dos tribunais representa uma verdadeira problema. Vale perceber que para Luhman a função do sistema do direito é a estabilização das expectativas contrafáticas (normativas), desde que estas são cogentes. Em Luhman, em uma sociedade complexa e contingente, ocorrendo frustrações de expectativas frente a realidade pode-se buscar adaptar-se ou não. Na verdade ele classifica as expectativas como expectativas cognitivas e a contrafáticas (normativas).

Na expectativa cognitiva o sujeito busca adaptar-se à realidade mutante. Assim se em alguma região alguma lei física (por exemplo a lei da gravidade) cessar de operar, há que se

⁹⁷ K. MATHIS (ed.), *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*, Law and Philosophy Library 98, DOI 10.1007/978-94-007-1869-2_1, C Springer Science+Business Media B.V. 2011

buscar alguma nova expectativa (uma nova explicação) e a partir daí alterar-se as expectativas cognitivas subsequentes. Houve uma quebra da expectativa cognitiva. Na expectativa contrafática, espera-se a perenidade, já que deriva da norma. Assim embora o homicídio seja defeso, ainda que este casualmente ocorra, a expectativa contrafática se manterá. O homicídio seguirá sendo defeso. Desse modo, para Luhman busca-se a estabilização das expectativas de origem normativa (contra o fato).

Ronald Myles Dworkin (Worcester, Massachusetts, 11 de dezembro de 1931 — Londres, 14 de fevereiro de 2013). No direito anglo-saxão, embora já se possa falar em uma tradição de aplicação consequencialista, há dissidências importantes. Ronald Dworkin, em seus trabalhos em que diferencia a aplicação de princípios e políticas nos casos difíceis⁹⁸ (sendo as políticas argumentos no interesse do bem comum ou de objetivos coletivos), sugere que os tribunais devem se confinar estritamente aos argumentos de princípio nos casos concretos, porque argumentos baseados em metas políticas são de responsabilidade do legislador. *In verbis*:

Os juízes devem aplicar o direito criado por outras instituições; não devem criar um novo direito. Isso é o ideal, mas por diversas razões não pode ser plenamente concretizado na prática. As leis e as regras do direito costumeiro (common law) são quase sempre vagas e devem ser interpretadas antes de se poder aplicá-las aos novos casos. Além disso, alguns desses casos colocam problemas tão novos que não podem ser decididos nem mesmo se ampliarmos ou reinterpretarmos as regras existentes. Portanto, os juízes devem às vezes criar um novo direito, seja essa criação dissimulada ou explícita. Ao fazê-lo, porém, devem agir como se fossem delegados do poder legislativo, promulgando as leis que, em sua opinião, os legisladores promulgariam caso se vissem diante do problema. Isso é muitíssimo conhecido, mas nessa história conhecida acha-se oculto um novo nível de subordinação que nem sempre é percebido. Quando os juízes criam leis, a expectativa habitual é a de que eles ajam não apenas como delegados do poder legislativo, mas como um poder legislativo segundo. Eles criam leis, em resposta a fatos e argumentos, da mesma natureza daquelas que levariam a instituição superior a criar, caso estivesse agindo por iniciativa própria. Este é um nível mais profundo de subordinação, pois coloca qualquer entendimento do que os juízes fazem nos casos difíceis na dependência de uma compreensão anterior do que os legisladores fazem o tempo todo. Essa subordinação mais profunda é, portanto, simultaneamente conceitual e política. **Na verdade, porém, os juízes não deveriam ser e não são legisladores delegados, e é enganoso o conhecido pressuposto de que eles estão legislando quando vão além de decisões políticas já tomadas por outras pessoas. Este pressuposto não leva em consideração a importância de uma distinção fundamental na teoria política que agora introduzirei de modo**

⁹⁸ DWORKIN, RONALD . *Levando os direitos a sério*; tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002. - (Justiça e direito)

sumário. Refiro-me à distinção entre argumentos de princípio, por um lado, e argumentos de política (policy)⁹⁹. (Grifo Nosso)

Trata-se de um ponto fulcral levantado por Dworkin. Os juízes estão sempre vinculados à lei na determinação do conteúdo das normas legais, e de acordo com Dworkin, não devem criar novas leis; nem eles têm qualquer critério. De acordo com a sua tese dos direitos, a lei pode ser concebida como sistema de direitos individuais, que devem ser executados com a ajuda de decisões judiciais em favor de uma parte ou outra. A divergência, portanto é onde buscar a regra de reconhecimento a que se refere Hart.

Para Dworkin as regras de reconhecimento não permitem a criação do direito¹⁰⁰. Assim, como pontuado por Martins et al⁹³, uma vez que existiriam casos aos quais nenhuma regra pode ser aplicada, chamados comumente de lacunas do direito, o juiz decidiria, nesses casos, de acordo com suas próprias convicções, ou seja, possuiria discricionariedade para estabelecer uma nova regra e, inclusive, aplicá-la retroativamente.

Dworkin, essencialmente, oferece uma teoria normativa da decisão judicial que enfatiza a distinção entre argumentos de princípio e argumentos de política e defende a tese de que as decisões judiciais baseadas em argumentos de princípio são compatíveis com os princípios democráticos. Na justificação desta rejeição de argumentos políticos na adjudicação legal, os principais argumentos apresentados por Dworkin são democracia, retroatividade e coerência.

- **Dworkin e o argumento da democracia.** De acordo com o argumento da democracia, os juízes geralmente não são eleitos ou pelo menos não são responsáveis perante o eleitorado da mesma forma que o legislativo e, conseqüentemente, não estão legitimados a fazer nova lei.

⁹⁹ Ob. Cit. p. 129.

¹⁰⁰ MARTINS, ARGEMIRO CARDOSO MOREIRA; ROESLER, CLÁUDIA ROSANE; DE JESUS, RICARDO ANTONIO REZENDE. *A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de neil maccormick: caracterização, limitações, possibilidades*. Novos Estudos Jurídicos, [S.l.], v. 16, n. 2, p. 207-221, out. 2011. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em: 18.11. 2018.

- **Dworkin e o argumento da retroatividade.** O argumento de retroatividade, Dworkin ressalta que seria um ultraje se uma parte perdesse uma ação por violar um dever que lhes havia sido imposto ex post facto.
- **Dworkin e o argumento da admissibilidade.** Finalmente, Dworkin teme que a admissibilidade de argumentos políticos resulte em uma perda de coerência na adjudicação. Aplicação da lei no caso de argumentos de princípios deve estar em harmonia com os casos anteriores, o que garante a igualdade de tratamento, ele argumenta, enquanto a realização de metas políticas específicas não necessariamente exige tal isonomia.

No modelo de Dworkin, um tribunal que pratica a aplicação coerente dos princípios e conclui que um autor tem o direito a uma indenização por um tratamento médico negligente não pode ser influenciado por argumentos não institucionais, como o impacto exorbitante sobre os custos médicos no sistema de saúde. Por isso, o tribunal - e esta é a conclusão significativa para a questão do consequencialismo - tem que decidir apenas sobre quem tem direito e a que direitos, mas deve abster-se de considerar as consequências reais do seu julgamento para as partes afetadas e para a sociedade.

Uma crítica em abstrato feita por Hart¹⁰¹ citado por Mathis⁹⁷ (pg 11) é que, na visão de Dworkin, a isonomia pretendida exigiria ao juiz que decide sobre um novo caso, buscar um princípio geral ou conjunto de princípios capaz de explicar tanto as decisões sobre casos anteriores do mesmo tipo, quanto ao caso em tela, e muito provavelmente não resultaria em soluções semelhantes. Hart observa ainda, *en passant*, que a firme rejeição de Dworkin à qualquer consideração de consequências sociais durante a adjudicação judicial entram em conflito com as posições de muitos juristas, e é apenas uma expressão da hostilidade de Dworkin ao utilitarismo.

Donald Neil MacCormick (27 May 1941 – 5 April 2009). Neil MacCormick, mais alinhado com a tradição anglo-saxã, discorda da estrita separação de Dworkin de princípios e metas políticas, vendo-os não como adversários, mas, pelo contrário, forças inter-relacionadas. Em sua visão, as esferas de princípio e de política não são distintas e se opõem

¹⁰¹ HART, HERBERT LIONEL ADOLPHUS, *American Jurisprudence Through English Eyes: The Nightmare and the Noble Dream*, in id., *Essays in Jurisprudence and Philosophy*. p. 139 (Oxford, 1983)

mutuamente, mas irremediavelmente se entrelaçam, sendo que o articular a conveniência de alguma meta política geral é manifestar um princípio.

Do ponto de vista da literatura internacional, MacCormick¹⁰² aborda a questão observando que Dworkin, no sopesamento dos princípios nos casos difíceis, realiza em sede de justificação, uma interação complexa entre considerações de princípio, argumentos consequencialistas e pontos de interpretação disputáveis de regras válidas estabelecidas.

De acordo com MacCormick¹⁰², argumentos de justiça e a busca de objetivos são dois lados da mesma moeda, porque os valores da ordem jurídica são uma expressão da política prevalecente. Em suma, os principais argumentos que podem ser avançados contra a análise de impacto a aplicação da lei é a falta de legitimação e funcionalidade dos tribunais e os riscos à segurança jurídica e à igualdade jurídica. Para MacCormick, a argumentação de princípios seriam limites impostos de primeira ordem, enquanto que a aferição de consequências, uma justificação de segunda ordem¹⁰³.

O conceito de justificação de segunda ordem de MacCormick só pode ser resumido. Essencialmente, requer que possíveis decisões rivais sejam testadas para sua compatibilidade com os princípios subjacentes do sistema jurídico dos quais eles farão parte. A aceitabilidade geral de uma nova decisão legal, e, portanto, até que ponto uma decisão com base nela será legalmente justificada, dependerá da adjudicação proposta frente a argumentos de avaliação.

Primeiro, uma nova decisão cuja aceitação é defendida deve ser apoiado por argumentos consequencialistas sólidos, baseados em sobre as noções percebidas de bom senso, justiça, conveniência e política, que demonstram a aceitabilidade das prováveis consequências da decisão para o sistema legal.

¹⁰² MACCORMICK, NEIL. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978.

¹⁰³ *Taking these three points together, I suggest that second-order justification is concerned with 'what makes sense in the world' in that it involves consequentialist arguments which are essentially evaluative and therefore in some degree subjective. That is the first essential element of second-order justification; the second I described earlier as concerning 'what makes sense in the system?' A few brief words will suffice by way of preliminary explanation of that notion.*

Mas boas razões consequencialistas, embora necessárias ao processo de justificação, não são suficientes em si mesmas e devem ser complementadas por dois outros tipos de testes: o teste de consistência e o teste de coerência.

O teste para consistência¹⁰⁰ requer que ainda que a avaliação de consequência seja positiva, a decisão pode ser rejeitada se for contraditória à alguma regra válida e vinculativa do sistema legal.

O teste de coerência exige que, mesmo que uma decisão possível satisfaça o teste de consistência, só pode ser adotada se o princípio do qual a decisão é um exemplo, pode ser trazido para dentro do corpo existente de princípios gerais do direito.

Assim a justificação de decisões judiciais implica, portanto, argumentos consequencialistas que são essencialmente avaliativos e, portanto, em algum grau subjetivo, requerem que advogados e juízes transcendam os limites da razão prática, argumentando e, finalmente, fazendo escolhas racionais que nenhuma lógica será capaz de defender conclusivamente.

Richard Allen Posner (Nova Iorque, 1939).^{104,105} Em outro extremo do pensamento, Richard Allen Posner estabeleceu a análise de bem estar no interior da prestação jurisdicional. Para Posner, a unidade que marca a adjudicação e, de fato, marca a lei como um todo, é a preocupação singular para o bem-estar social - nesse aspecto, ele acha que o utilitarismo está correto, algo que tanto Rawls^{106,107} quanto Dworkin se opunham com firmeza na medida de suas liberalidades.

¹⁰⁴ POSNER, RICHARD. *El análisis económico del derecho*. 2 ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2007.

¹⁰⁵ POSNER, RICHARD. *Problemas de filosofia do Direito*. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

¹⁰⁶ RAWLS, JOHN sobre o utilitarismo: "[utilitarianism] fails to take seriously the distinction between persons."

¹⁰⁷ RAWLS, JOHN. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Vamireh Chacon. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.

É fácil ver que uma diferença significativa entre o utilitarismo clássico e a abordagem de Posner é o uso que ele faz de ferramentas analíticas fornecidas pela teoria e análise econômica contemporânea.

No que diz respeito às dimensões de sua jurisprudência, ele reluta em pensar em si mesmo como um aderente da chamada escola de análise econômica na tomada de decisões legais. Para distinguir sua compreensão da lei do utilitarismo e análise econômica estrita, ele descreve sua jurisprudência como pragmática, entendida de alguma maneira idiossincrática.

Para Posner, o pragmatismo não está interessado em criar uma base filosófica adequada para o pensamento e a ação, aprecia a experimentação e - dentro dos limites da prudência - prefere moldar o futuro à manutenção do passado. Nesse sentido seria mais como uma atitude do que um dogma.

A leitura do trabalho de Posner deixa claro que sua versão do pragmatismo é consequencialista por natureza. Na medida em que o empreendimento legal, incluindo a adjudicação, tem uma unidade própria, essa unidade é, para Posner, preocupação com o bem-estar da sociedade. Para Posner, a adjudicação é distinta da legislação e tampouco a análise econômica é fundamento da lei no sentido de que justificáveis legais decisões podem ser reduzidas a esse tipo de análise - pois a lei de Posner não tem fundamentos - no entanto, ele argumenta vigorosamente que a adjudicação tem uma unidade interna ou núcleo, e que, dado o estado atual de conhecimento, maximização da riqueza é a melhor maneira de entendê-lo.

Posner, assim como Fuller e Dworkin, rejeita a noção de que a unidade da lei reside em um corpo de regras. Ele evita, no entanto, a ideia de que consiste em um conjunto de princípios que subscrevem e justificam regras legais. Para ele a unidade da lei é suprida pelo fato de que ela é criada por pessoas racionais envolvidas em um esforço para Maximizar sua satisfação. Visto sob esta luz, o processo legal deve ser entendido como negociação entre e entre indivíduos com o único objetivo de maximizar as satisfações. A franqueza e simplicidade da concepção de Posner da unidade da lei como lidar abre as portas para o que em leituras subsequentes tornam-se uma compreensão complexa e por vezes controversa do significado de análise econômica por lei.

6. Considerações Finais

Nesta seção, vamos buscar sintetizar uma visão do ponto de vista jurídico e da jurisprudência do STF.

A análise de consequências, que não é o pragmatismo puro, é invocado por diversas vezes em julgados tributários. E há gradações. Em termos gerais, seguindo Schuartz¹⁰⁸ o consequencialismo judicial pode ser avaliado segundo a relevância da argumentação de consequência na decisão judicial.

O autor propõe como sendo forte aquela decisão constricta, da qual não se ofereça alternativa de natureza institucional. Em um segundo tipo, chamado consequencialismo residual, seriam utilizados argumentos de consequência, sempre que a argumentação institucional não permitisse determinar uma solução superior. Finalmente, no consequencialismo fraco os argumentos de consequência são utilizados *par-e-passo* com argumentos de natureza institucional, não havendo precedência.

Lançando mão dessa classificação, Leal e Gueiros¹⁴ observam que, segundo o art. 27 da Lei 9868/1999, a modulação temporal deve se dar por razões de *segurança jurídica* ou de *excepcional interesse social*, não se aplicando esta regra aos casos de declaração de constitucionalidade. Isto é, o STF deveria sempre apresentar a argumentação fundamentadora que embasa o afastamento da nulidade *ex tunc* e porque suas consequências institucionais são vencidas pelas consequências de decisão alternativa, assim como os efeitos negativos advindos.

Segundo Leal e Gueiros¹⁴:

se lhes cabe comprovar os efeitos negativos que adviriam da decretação da nulidade *ex tunc* e fundamentar como o seu afastamento é capaz de manter o estado de constitucionalidade, então é necessário que os ministros considerem, e antecipem, os estados de coisas vinculados às alternativas decisórias de modulação ou não dos efeitos temporais da decisão

¹⁰⁸ SCHUARTZ, LUIS FERNANDO. Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 248, p. 130-158, mai. 2008. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531>>. Acesso em: 05 Nov. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v248.2008.41531>.

No supramencionado estudo, estudou-se o uso da argumentação de consequências pelo STF, em julgamentos de Direito Tributário, realizados entre o período de novembro de 1999 a outubro de 2015, no STF, nos quais se discutiu a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade com fundamento no art. 27, da Lei 9.868/1999. Dos 31 acórdãos analisados, em 25 constatou-se a utilização de argumentos consequencialistas de natureza genérica. Os autores concluem que dos 25 casos em que houve a utilização de argumentos consequencialistas, somente em 5 fez-se referência a algum estudo, dado ou documento que pudesse embasar as prognoses feitas pelos ministros. Portanto, a pesquisa mostra que, em 80% dos casos nos quais os ministros argumentaram a partir das consequências de alternativas de decisão, não houve qualquer prova que justificasse que a prognose fosse (i) possível, no sentido de ser uma decorrência da alternativa de decisão escolhida, ou (ii) provável, no sentido de que se escolhida a alternativa, haveria chances de a prognose ser realizada no mundo real.¹⁴

Desse modo, percebe-se que o consequencialismo das decisões do STF poderia ser classificado como do tipo residual ou fraco. De fato, no conjunto houve 12 argumentos em favor da arrecadação/finanças, 2 de enriquecimento ilícito, 7 de ação oportunística e incentivo à adoção de comportamentos, 4 de impacto no exercício de direito de terceiros, 3 de promoção/preocupação com o diálogo institucional, 12 de aumento/existência de múltiplos litígios e morosidade do Judiciário, 3 de tratamento isonômico dos contribuintes/proteção da concorrência e 2 equilíbrio de mercado, consumo interno e inflação/efeitos sobre o capitalismo. Poucos apresentaram grandezas que justificassem as decisões e, portanto não se enquadram como forte. Percebe-se que há diálogo com os institutos e a modulação é decidida de modo desorganizado.

Em convergência, Leal e Gueiros ¹⁴ analisa o apelo a consequências na solução de casos concretos e se identificam potenciais problemas relativos à adoção deste tipo de argumento pelos ministros no STF, e em grande maioria, sem qualquer amparo quantitativo confiável.

Muitos autores^{14,15,16,18,22,26,45,48,49,50,54,109} tem trabalhado no tema da modulação de efeitos, dentre esses Andrade^{110,111}, em artigo originado de tese de doutoramento¹¹², analisa a relação entre o pragmatismo, ou o consequencialismo, e a modulação temporal dos efeitos das decisões judiciais. O autor conclui que *a que a prevalência de tal argumento é inadequada na seara judicial, ou seja, deve ter peso reduzido ou periférico, servindo para corroborar ou reforçar os argumentos jurídicos que centralizam o debate submetido ao exame do Poder Judiciário de modo geral, e do Supremo Tribunal Federal, de maneira particular*. Andrade busca explicitar propostas no espírito de que a modulação de efeitos é um instrumento de aproximação, não afastamento, do texto constitucional.

Em caminho semelhante Nascimento¹¹³, após investigação, enumera os casos em que os argumentos de consequência devem ser utilizados com possível deflagradores de modulação de efeitos.

sugere-se a observância dos seguintes parâmetros:

- 1) o uso do argumento consequencialista deve ser de forma explícita;*
- 2) impossibilidade de forma isolada;*
- 3) proibição de resultar em decisão contrária ao direito;*
- 4) o juízo deve ser generalizável;*

¹⁰⁹ CARVALHO, CRISTIANO. ROSA, OCTAVIO GIACOBBO DA. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o “risco moral”**. Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017, p. 69 – 78. Jun. 2017.

¹¹⁰ ANDRADE, FÁBIO MARTINS. *O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito*. Revista Dialética de Direito Tributário. n.172, p. 34-43, jan. 2010.

¹¹¹ ANDRADE. FÁBIO MARTINS DE. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹¹² ANDRADE, F. M. *O Argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e a modulação temporal dos efeitos das decisões do supremo tribunal federal em matéria tributária*. Tese (Doutorado), UERJ, , 2010. Disponível em http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_f568bad92a7ff549e5506473dbb9019a. Acesso em 15.09.2018.

¹¹³ NASCIMENTO, R. S., *O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária*; 2013; Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Brasília; Orientador: Valcir Gassen; Disponível em <http://repositorio.unb.br/handle/10482/15615>. Acesso em 16.09.2018.

5) da preocupação com as consequências não devem resultar decisões casuísticas;

6) o juízo consequencialista deve funcionar como instrumento de controle das decisões judiciais; e

7) o argumento consequencialista deve ser comprovável.

Em conclusão, e observando que a proposta de Nascimento pode ser vista como uma fusão de abordagens de Macormick e Dworkin, onde os testes de coerência e consistência estão inseridos e o argumento consequencialista subsiste de modo secundário, não forte. É nossa opinião que as decisões em matéria tributária deveriam basear-se em princípios generalizáveis, buscando a integridade do direito e a estabilização das expectativas. Secundariamente, o legislador se acautelaria em aventuras tributárias das quais possa ser chamuscado ao final.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALCÂNTARA J. R., *Vedação à modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária desfavorável aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes*, Conteúdo Jurídico, Artigo, Disponível em <http://conteudojuridico.com.br/artigo,vedacao-a-modulacao-dos-efeitos-da-decisao-de-inconstitucionalidade-em-materia-tributaria-desfavoravel-aos-dir,56009.html>. Acesso em 10.10.2018.

ANDRADE, F. M. *O Argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e a modulação temporal dos efeitos das decisões do supremo tribunal federal em matéria tributária*. Tese (Doutorado), UERJ, , 2010. Disponível em http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_f568bad92a7ff549e5506473dbb9019a. Acesso em 15.09.2018.

ANDRADE, FÁBIO MARTINS. *O consequencialismo, a modulação temporal dos efeitos e o ativismo judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito*. Revista Dialética de Direito Tributário. n.172, p. 34-43, jan. 2010.

ANDRADE. FÁBIO MARTINS DE. *Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARGUELHES, DIEGO WERNECK. *Argumentação Consequencialista e Estado de Direito: Subsídios para uma compatibilização*. In: XIV Encontro Nacional do CONPEDI, 2005, Fortaleza. Anais do XIV Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

ÁVILA, ANA PAULA OLIVEIRA. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do art. 27 da Lei nº 9868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, HUMBERTO BÉRGMAN. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARROSO, LUÍS ROBERTO *Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Rio de Janeiro: 2005. Disponível em: <https://docplayer.com.br/15747225-Luis-roberto-barroso.html>. Acesso em: 13.11.2018.

BARROSO, LUÍS ROBERTO. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI 3.819 / RS. Rel. Min. Eros Grau. DJ de 28/03/2008. Disponível: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516783>. Acesso em 24/10/2018.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE 560626/ RS. Rel. Min. Gilmar Mendes. DJ de 10/12/2010. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>. Acesso em 24/10/2018.

BRASIL. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 26 out. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 11.10.2018.

BRASIL. Lei 9.868, de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm. Acesso em 24.10.2018.

BRASIL. Lei 9.868, de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm. Acesso em 24.10.2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 13.105/15. Novo Código de Processo Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso 06.11.2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, que Institui o Programa de Integração Social – PIS, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp07.htm acesso em 4/10/2018.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/re-icms-pis-cofins-voto-gilmar.pdf>. Acesso em 4/10/2018.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os PIS e PASEP. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm acesso em 04.10.2018.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm acesso em 04.10.2018.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em 04.10.2018.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, que altera a legislação tributária federal.

BRASIL. LEI No 9.868, DE 10 DE NOVEMBRO DE 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em 10.11.2018.

BRASIL. Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9882.htm. Acesso em 22.10.2018.

BRASIL. Regimento Interno do STF. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em 02.11.2018.

BRITO, MIRELLA BARROS CONCEIÇÃO. *Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito*. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2789, 19 fev. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18518>>. Acesso em: 31 out. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio apud CARDOSO, Frederico Padre. *Tributação de softwares: incidência (ou não) de ICMS*. Revista da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina. Florianópolis. n. 10. p. 113. jul. 2001.

CARRAZZA, ROQUE ANTONIO. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, São Paulo, 31ª ed., 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14ª ed. Rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO FILHO, JOSÉ DOS S. *Repercussão Geral: Balanço e Perspectivas*. São Paulo: Almedina, 2015.

CARVALHO FILHO, José dos S., Revista Consultor Jurídico, 10 de junho de 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jun-10/stf-define-sobrestamento-aco-es-decorrente-repercussao-geral#sdfnote12anc>. Acesso em 01.11.2018.

CARVALHO, CRISTIANO. ROSA, OCTAVIO GIACOBBO DA. *A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária e o risco moral*. Revista dos Tribunais. Vol. 980/2017, p. 69 – 78. Jun. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CAYMMI, PEDRO LEONARDO SUMMERS. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: Editora Juspodivm, 2007.

CINTRA, FERNANDO VOGEL *Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em controle difuso de constitucionalidade : contribuição para uma análise comparativa entre EUA e Brasil*, Monografia, UFRGS, Porto Alegre, 2010.

DANTAS, BRUNO. *Repercussão geral: perspectivas históricas, dogmática e do direito comparado*, São Paulo: RT, 2010.

DE ALMENDRA FREITAS L. e S., *Em busca de um padrão para modulação temporal tributária: Variáveis e critérios do STF no contexto de discussões tributárias* Artigo Revista Eletrônica JOTA, 26.12.2017. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/em-busca-de-um-padroo-para-modulacao-temporal-tributaria-26122017>. Acesso em 11.11.2018.

Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm acesso em 4/10/2018.

DWORKIN, RONALD . *Levando os direitos a sério*; tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002. - (Justiça e direito)

HART, HERBERT LIONEL ADOLPHUS, *American Jurisprudence Through English Eyes: The Nightmare and the Noble Dream*, in id., Essays in Jurisprudence and Philosophy. p. 139 (Oxford, 1983)

K. MATHIS (ed.), *Efficiency, Sustainability, and Justice to Future Generations*, Law and Philosophy Library 98, DOI 10.1007/978-94-007-1869-2_1, C Springer Science+Business Media B.V. 2011

KELSEN, HANS. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KONKEL JÚNIOR, NICOLAU. *Contribuições Sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

LEAL F. A. R., GUEIROS Dias D. , *Consequencialismo Judicial e Modulação De Efeitos Das Decisões Declaratórias De Inconstitucionalidade nos Julgamentos de Direito Tributário*, Publicado em Teoria da justiça , da decisão e da argumentação jurídica [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho, Coordenadores: Artur Cortez Bonifacio; Elisaide Trevisam; Maria De Fatima, De Castro Tavares Monteiro Pacheco – Florianópolis: CONPEDI, 2017. Disponível em <https://www.conpedi.org.br/publicacoes/pi88duoz/591bgl9/BKG1A38qu0BJO9m2.pdf>. Acesso em 01.11.2018.

LUHMANN, NIKLAS. *Sociologia do Direito*. Vol. 1. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MACCORMICK, NEIL. *Legal Reasoning and Legal Theory*. Oxford: Oxford University Press, 1978.

MARTINS, ARGEMIRO CARDOSO MOREIRA; ROESLER, CLÁUDIA ROSANE; DE JESUS, RICARDO ANTONIO REZENDE. *A noção de coerência na teoria da argumentação jurídica de neil maccormick: caracterização, limitações, possibilidades*. *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 16, n. 2, p. 207-221, out. 2011. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/3281/2064>>. Acesso em: 18.11. 2018.

MARTINS, I. G. DA SILVA, MENDES, F. G., NASCIMENTO, V. C., coordenadores. *Tratado de direito constitucional*, – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012.

MASSENA FERREIRA, A. L. *A Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária*, Monografia, PUC-RJ, Faculdade de Direito, Disponível em https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/Busca_etds.php?strSecao=resultado&nrSeq=16179@1. Acesso em 11.11.2018.

MENGONI, LUIGI. *L'argomentazione orientata alle conseguenze*. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, v. 48, n. 1. p. 2-18, Milano: Giuffrè. 1994.

MOREIRA, ANDRÉ MENDES. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

NASCIMENTO, R. S., *O consequencialismo econômico nas decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária*; 2013; Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Brasília; Orientador: Valcir Gassen; Disponível em <http://repositorio.unb.br/handle/10482/15615>. Acesso em 16.09.2018.. Embora interessante essa fusão não garante a estabilização de expectativas e a segurança jurídica baseada em princípios.

OLIVEIRA, F. L. B., *O princípio da segurança jurídica e a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária*, *Portal Jusbrasil*. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/51539/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-possibilidade-de-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria>. Acesso em 06.11.2018.

POSNER , RICHARD. *Problemas de filosofia do Direito*. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

POSNER, RICHARD. *El análisis económico del derecho*. 2 ed. México: Fondo de Cultura Económica, 2007.

POSNER, RICHARD. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2008.

POSNER, RICHARD. *Law, pragmatism and democracy*. Cambridge: Harvard University Press, 2003. Kindle edition.

QUIRINO, DENISE MAGALHÃES. SANTANA, HADASSAH LAÍS. MEIRA e LIZIANE ANGELOTTI. *A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade: uma análise comparada no sistema jurídico luso-brasileiro e suas repercussões em matéria tributária* RVMD, Brasília, V. 11, nº 2, p. 23-44, Jul-Dez. 2017.

RAWLS, JOHN. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Vamireh Chacon. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.

RUOTOLO, Marco. *La dimensione temporale dell'invalidità della legge*. Padova: Cedam, 2000;

SCHUARTZ, Luis Fernando. *Consequencialismo Jurídico, Racionalidade Decisória e Malandragem*. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 248, p. 130-158, mai. 2008. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531>>. Acesso em: 05 Nov. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v248.2008.41531>.

TEODOROVICZ, J. . *Segurança Jurídica no Direito Tributário e modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade*. Revista Tributária e de Finanças Públicas , v. Ano 24, p. 65-125, 2016.

VELLOSO, ANDREI PITTEN. *A temerária modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, out. 2008.

WILLEMANN, A. B. F., *Segurança jurídica, excepcional interesse social e as garantias asseguradas ao contribuinte: a modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas pelos tribunais superiores em matéria tributária*, Monografia, Unb, Brasília – DF, 2016.