

ISONOMIA, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE NA MODULAÇÃO DE EFEITOS DE DECISÕES JUDICIAIS SOBRE QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

*Mário Luiz Oliveira da Costa*¹

1. Introdução

No ano de 1989, quando inaugurado o Tribunal Regional Federal da 3ª Região ora homenageado, a modulação de efeitos de decisões judiciais, mormente quando atinentes a questões tributárias, não era tema muito discutido entre nós.

A questão foi se tornando mais debatida a partir do fim da década de 1990 e do advento dos seguintes dispositivos legais: artigo 27 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de

1. Advogado, sócio do escritório Dias de Souza Advogados Associados. Mestre em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo (USP). Foi conselheiro, diretor e presidente da AASP – Associação dos Advogados de São Paulo e é conselheiro do MDA – Movimento de Defesa da Advocacia.

(*) Nota do editorial: revisão conforme diretrizes do autor.

1999;² artigo 11 da Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999;³ artigo 927, § 3º, do Código de Processo Civil⁴ (CPC, Lei nº 13.105/2015, de 16 de março de 2015); e artigo 1º da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018 (na parte em que acrescentou o artigo 23 ao Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro).⁵

A redação dos referidos dispositivos denota justa preocupação do legislador em delimitar as hipóteses de modulação das decisões judiciais a situações excepcionais, de modo a justificá-la, em especial, nos casos de alteração da jurisprudência dominante acerca de determinado tema e, sempre, proteger a segurança jurídica e o interesse social. Ocorre que, em se tratando de questões tributárias, a modulação de efeitos das decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF)⁶ passou a ocorrer cada vez mais em casos decididos contrariamente aos interes-

2. “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.”

3. “Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição 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.”

4. “§ 3º. Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

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

6. Assim também se verifica, ainda que com menor frequência e início muito posterior, em decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

ses da Fazenda Pública, com efeitos econômicos de suposta grandeza relevante.

PISCITELLI e ARAÚJO (2024) apontam que a primeira modulação de efeitos em matéria tributária ocorreu, no Brasil, em 2008,⁷ oportunidade em que o STF, ao concluir o julgamento do RE n. 556.664, atribuiu eficácia prospectiva à decisão para que produzisse efeitos apenas a partir de então, ressaltados “os questionamentos e os processos já em curso”.

Demonstram as ilustres professoras que decisões com a mesma diretriz se tornaram “recorrentes e frequentemente utilizadas como recurso informal de mediação entre contribuintes e Fisco em causas de valores bilionários”. Após detido exame de decisões específicas do STF cujos efeitos foram modulados em razão de seu “impacto orçamentário”, concluem irretocável análise com importante alerta sobre os riscos de a modulação de efeitos tornar-se regra nas decisões finais sobre temas tributários, resultando no “desvirtuamento do instituto que, ao invés de gerar segurança jurídica e garantir a confiança legítima no sistema, pode estimular a produção de normas inconstitucionais, com reflexo direto no aumento da litigiosidade e do contencioso tributário”.

A doutrina brasileira tem apontado outras deficiências que maculam o procedimento de modulação de efeitos como vem sendo adotado de modo a, paradoxalmente, muitas vezes até mesmo inviabilizar o próprio atingimento das finalidades pretendidas pelo legislador.

Há muito, por exemplo, alertava COELHO (2008), ao examinar a referida modulação de efeitos havida no RE n. 556.664, que “A gravidade dessa modulação está a merecer reflexões. A Constituição proíbe utilizar o tributo com efeito

7. Mais precisamente em julgamento realizado em 12/06/2008, ocasião em que prevaleceu o voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, vencido o Ministro Marco Aurélio e ausente o Ministro Joaquim Barbosa.

de confisco. Se, portanto, o objeto da obrigação tributária é o respectivo crédito e, se a prescrição extingue o crédito, inexistente obrigação e conseqüentemente o tributo. O que foi recolhido tem caráter de confisco, sem falar na oclusão do *due process of law* material e formalmente falando. Claro, o direito subjetivo de ação dos contribuintes foi restringido, ou melhor, anulado pelo STF”.

Ao longo de mais de quinze anos, sobrevieram diversas modulações igualmente graves (para adotar a mesma adjetivação), como se verá a seguir. Também se avolumaram as críticas à utilização muitas vezes indiscriminada e aleatória do mecanismo, no mais das vezes em favor das fazendas públicas e com desnecessário aniquilamento, na prática, do próprio direito dos contribuintes, contraditoriamente ao seu formal reconhecimento.⁸

Pois bem. Além da indispensável parametrização legislativa dos critérios, limites e condições para a modulação de efeitos de quaisquer decisões judiciais (tema, por si só, complexo e amplo,⁹ cuja análise não se fará nessa oportunidade), ao menos a observância de balizas mínimas de isonomia,

8. Notícia a doutrina mais recente que “Modular os efeitos das decisões afetas à matéria tributária tornou-se lugar comum, mormente em favor da Fazenda Pública. Com efeito, se antes a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tergiversava a respeito da possibilidade de se modular os efeitos de decisões em favor do fisco, e tratava a utilização dessa técnica de contenção dos efeitos das decisões como medida excepcional, atualmente a utilização deste expediente tornou-se corriqueira, sobretudo para (i) resguardar o fisco diante da alteração jurisprudencial da Corte Suprema; e (ii) mitigar os impactos financeiros que os entes tributantes suportariam em razão da prolação da decisão” (MARTINS, 2023).

9. A envolver, por exemplo, a fixação de “critérios mínimos para a identificação de quando há uma superação prospectiva de entendimento de um tribunal superior”, com “elementos que permitam construir a compreensão do tribunal sobre o alcance das expressões ‘segurança jurídica’, ‘interesse social’” e, ainda, demandar “verdadeiro escrutínio do argumento orçamentário” (PISCITELLI e ARAÚJO, 2024). Afinal, “Mesmo que se admita a constitucionalidade da modulação de efeitos em matéria tributária – o que é discutível –, é preciso que haja um racional único na adoção dessa técnica de julgamento para que não sejam criadas situações de injustiça, desigualdade e insegurança jurídica” (SOUZA e SZELBRACIKOWSKI, 2022).

razoabilidade e proporcionalidade auxiliaria, sobremaneira, a tornar o mecanismo mais equilibrado e eficaz.

Assim, com o presente trabalho pretende-se contribuir, tão somente sob as óticas de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, para os debates e proposições atinentes ao necessário aperfeiçoamento dos critérios adotados na modulação de efeitos de decisões judiciais sobre questões tributárias. Serão consideradas as hipóteses de modulação em razão tanto de alteração da jurisprudência dominante¹⁰ quanto de impactos econômicos tidos por tão relevantes a ponto de justificar a adoção da providência.

2. Isonomia, razoabilidade e proporcionalidade

Importa recordar ser indispensável a observância de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade também (e especialmente) pelas decisões judiciais em geral, inclusive como medida legitimadora de seus comandos ou das normas específicas delas decorrentes.

10. No que respeita ao ponto, observo que o problema poderia ser em grande parte atenuado com melhores definição e observância das competências e autonomias jurisdicionais, em matéria tributária, do STJ e do STF, tema que demanda análise e proposições próprias. Reporto-me ao artigo Competência jurisdicional do STJ em questões tributárias, de minha autoria (Revista do Advogado / AASP – “30 anos do Superior Tribunal de Justiça”, São Paulo, nº 141, p. 167 – abril/2019). A controvérsia começa a ser solucionada, aos poucos, já tendo o STJ definido por sua 1ª Turma, por exemplo, que “Na hipótese de a lei ordinária encontrar seu fundamento de validade também na lei complementar, o exame da controvérsia cabe ao Superior Tribunal de Justiça, porque, nesse caso, a lei ordinária extrairá seu fundamento de validade mediadamente da Constituição e imediatamente da lei complementar. Diversamente, se a lei ordinária haurir seu fundamento de validade diretamente da Constituição, a competência para o exame ficará a cargo do STF, mostrando-se imprópria a via do recurso especial” e que “Também são, em regra, da competência desta Corte os casos em que há a constatação de ofensa reflexa ou indireta à Constituição, assentada mediante julgamento de recurso extraordinário, quando com este coexiste recurso especial em que se aponta violação de dispositivo de lei complementar, o que rotineiramente atrai o multicitado conflito entre leis complementar e ordinária” (trechos da ementa do acórdão proferido, por unanimidade, no AgInt no RESP n. 1.906.018-PR, Relator Ministro Gurgel de Faria, j. 02/04/2024).

Se é certo que isonomia implica tratar não apenas igualmente os iguais como, também, desigualmente os desiguais, isso deve ser feito dentro dos parâmetros legais e constitucionais, de modo proporcional e razoável. Ou seja, no que respeita aos desiguais, necessariamente na medida de suas desigualdades. Portanto, em se tratando de desiguais, sob a ótica da isonomia somente se legitimam medidas que objetivem “desigualar situações díspares, conferindo-lhes tratamentos correspondentes à diversidade que encerram”.¹¹

Se, de um lado, determinações voltadas à redução de desigualdades se coadunam com o princípio da isonomia, de outro, é imperioso tratar de maneira equitativa aqueles em situações iguais e de forma diferenciada aqueles em circunstâncias desiguais, de acordo com a extensão dessas diferenças, sob pena de restar contrariado o mesmo princípio.

Celso Antônio Bandeira de Mello indica, no clássico “O conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, quatro elementos para que um fator de discriminação normativo¹² seja compatível com o princípio da isonomia: “a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo; b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados; c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica; d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento

11. STF, RE 231.924, Relator para acórdão o Ministro Ricardo Lewandowski (DJ 21/06/2011, p. 110/111).

12. Na obra, refere-se a “discrímén legal”, sendo certo que os mesmos elementos devem ser observados nas normas fixadas por decisões judiciais. Estas, como se sabe, configuram normas específicas (ou possuem carga normativa) a serem observadas nos casos concretos em que proferidas.

jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público” (MELLO, 1998, p. 41).

Já em termos de razoabilidade e proporcionalidade, observe-se que, não obstante sejam princípios umbilicalmente ligados, guardam certa distinção: enquanto aquele diz respeito ao “mínimo aceitável”, de modo a afastar soluções, interpretações ou conclusões absurdas ou teratológicas, este implica a busca da “melhor solução possível” dentre aquelas que se apresentem em determinado momento e/ou situação, assim entendida a mais adequada, a mais ponderada conforme critérios de necessidade e adequação, com a conseqüente “proibição do excesso”. Assim, nada impede que em determinada situação a opção adotada possa mostrar-se razoável (minimamente aceitável, não absurda ou teratológica), mas não proporcional (se, por exemplo, preterida opção que se mostrasse, para os fins e necessidades envolvidos, mais adequada, de menor onerosidade ou simplesmente menos excessiva).

Mesmo ausente referência expressa a seu respeito no texto constitucional, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade configuram, na esteira de remansosa jurisprudência do STF,¹³ postulado constitucional autônomo,

13. Há muito firmada, valendo mencionar o julgamento da liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.158-8, em que se asseverou que “a cláusula do devido processo legal [...] deve ser entendida [...], sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário ou irrazoável. A essência do substantive *due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou, como no caso, destituídas do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe de competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal” (julgamento em 19/12/1994, DOU de 26/05/1995, Relator Ministro Sepúlveda Pertence). Mais recentemente: “A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o

com *sedes materiae* específica na disposição constitucional que disciplina o devido processo legal para fins de qualquer privação de liberdade ou de bens, qual seja, o art. 5º, LIV, da Constituição Federal (MENDES, 1994, p. 469).

Razoabilidade e proporcionalidade demandam a manutenção do conteúdo mínimo de cada princípio constitucional aplicável a determinada situação concreta; estes, no processo integrativo, podem ser ponderados de forma a se dar maior peso àqueles mais diretamente vinculados ao bem jurídico envolvido,¹⁴ mas, jamais qualquer dos princípios constitucionais poderá ser integralmente anulado, suprimido. Assim é que, ao dispor acerca da proteção dos direitos do consumidor, por exemplo, não poderá o Estado estabelecer regras tão rígidas a ponto de inviabilizar por completo a livre iniciativa ou a livre concorrência. Já estas não podem ser exercidas de forma ilimitada, absoluta ou irrestrita.

Ademais, “a conformação do caso concreto pode-se revelar decisiva para o desfecho do processo de ponderação” (MENDES, 2000, p. 361). Realmente, não obstante se possa, muitas vezes, avaliar o atendimento ao princípio da proporcionalidade pelo simples exame teórico do dispositivo envolvido, noutras o teste somente se completará

direito penal. Tais princípios constituem expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, que extrai seu fundamento constitucional do devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV)” (ADI nº 4.273, Relator Ministro Nunes Marques, julgamento em 15/08/2023, DOU de 01/09/2023).

14. Essa ponderação tende a ser mais compreensível e facilitada em casos de alteração de orientação jurisprudencial: “A atribuição de efeitos meramente prospectivos à mudança de orientação jurisprudencial deverá ser especialmente considerada nos casos em que o entendimento que está alterado tornou-se pacífico por longo período. É que uma nova interpretação tende a produzir efeitos práticos semelhantes aos que decorrem da edição de lei nova. Vale dizer: embora não haja uma alteração formal do Direito vigente, verifica-se uma alteração substancial, que, como regra, deve valer apenas para a frente. Diante de tal situação, o valor a ser promovido com a nova orientação deverá ser ponderado com outros valores, como a boa-fé, a proteção da confiança e a segurança jurídica” (BARROSO, 2016, ps. 103/104). Ainda assim, mesmo nessa situação há cuidados e premissas a serem observados, como se verá ao longo deste trabalho.

com a efetiva verificação das consequências decorrentes de sua adoção em determinada hipótese concreta, nada impedindo que o mesmo dispositivo atenda à proporcionalidade quando aplicado a uma situação fática, mas não quando a outras.

Assim é que “O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso devem ser analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e de a finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito)” (ÁVILA, 2005, ps. 113/114).

Inegável, portanto, a estreita conexão entre os princípios da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade, mesmo porque, “À eficácia dos princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) soma-se a eficácia do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*), que impede a utilização de critérios distintivos inadequados. Diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade” (ÁVILA, 2005, p. 109).

Em suma, o pressuposto da proporcionalidade é a igualdade entre os bens e valores guardados pela Constituição, que “impede, como solução, o sacrifício de uns em relação aos outros, e impõe o estabelecimento de limites e condicionamentos recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância prática entre estes bens” (CANOTILHO, 1993, p. 228). Ainda, “as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas” (MELLO, 1999, p. 67).

São estes os pressupostos e diretrizes que devem nortear a modulação de efeitos de decisões judiciais, ao menos no que respeita, especificamente, à inafastável observância dos preceitos de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade.

3. Aleatoriedade dos critérios de modulação adotados por STJ e STF

Interessante notar que, inicialmente, tanto STJ quanto STF afastaram pleitos de modulação de efeitos de suas decisões em matéria tributária por considerá-la, inclusive, não condizente com o princípio da segurança jurídica.¹⁵

Cite-se, como exemplo, a decisão proferida pelo Plenário do STF nos autos do RE n. 353.657-5/PR, em 25/06/2007, ocasião em que foi afastada a modulação de seus efeitos, vencido apenas o Ministro Ricardo Lewandowski, que a propusera. Na ocasião, expôs o Ministro Lewandowski, em substancioso voto, a possibilidade de modulação de decisões proferidas em processos de índole subjetiva (traçando, inclusive, paralelo com a hipótese legal de modulação de efeitos de súmulas vinculantes)¹⁶ e a necessidade de modulação de efeitos daquela específica decisão então proferida por implicar alteração do entendimento de mérito que se encontrava “pacificado na Suprema Corte do País, por quase uma década”. Considerou “conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante”, tudo “em homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança

15. No que tange ao princípio da segurança jurídica, não abordado nessa oportunidade de forma mais profunda, recomenda-se a leitura de ÁVILA, 2012.

16. Art. 4º da Lei n. 11.417/2006.

legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito”.

Não obstante, prevaleceu voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no qual S.Exa. sustentou ser a modulação de efeitos, prevista no art. 27 da Lei n. 9.868/99, aplicável tão somente à hipótese de declaração de inconstitucionalidade e, ainda, que “a fixação de um termo inicial de vigência do entendimento deste Plenário, além de implicar mitigação da Constituição Federal, como se esta fosse flexível, como se esta não tivesse figurado até aqui, resultará em manifesta injustiça”. Foi acompanhado pelos demais (à exceção do ministro Lewandowski), sendo relevante destacar, para os fins do presente exame, as considerações então apresentadas pelos ministros (observada a sequência original dos votos proferidos) Cármen Lúcia,¹⁷ Eros Grau,¹⁸ Joaquim Barbosa,¹⁹ Carlos Brito,²⁰ Cezar Peluso,²¹ Gilmar Mendes²² e Sepúlveda Pertence.²³

17. De que “haveria, no caso, quebra do princípio da igualdade com aqueles que, não questionando, pagaram, e, portanto, aí, sim, haveria alguma contrariedade ao que está posto como princípios constitucionais”.

18. De que não se poderia falar em “jurisprudência pacífica” na ausência de decisões transitadas em julgado.

19. O qual cogitou de eventual modulação apenas quanto ao “período entre a publicação do acórdão do caso líder (RE 350.446) e a publicação da ata da sessão em que se firmou a tendência de mudança de entendimento”, ressalvando sua inaplicabilidade, de qualquer modo, às especificidades da situação concreta envolvida.

20. Admitindo eventual modulação caso se tratasse “de consolidada jurisprudência, de cristalizada jurisprudência, naquele sentido de múltiplas decisões convergentes, uniformes, no mesmo sentido”.

21. Diferenciando os contribuintes que tivessem agido amparados por decisões judiciais provisórias daqueles que seguiram os precedentes *sponte sua*, ressalvando, contudo, que a reversão de entendimento fixado em decisões não transitadas em julgado não constituiria, “de forma alguma, consequência inesperada”.

22. Com expressa ressalva de que, se “Tivéssemos nós uma situação consolidada, ainda que de mera interpretação constitucional se cuidasse”, “não teria nenhuma dúvida de subscrever integralmente os fundamentos” apresentados pelo ministro Lewandowski.

23. O qual destacou as ponderações do ministro Marco Aurélio, em especial no que respeita ao alerta “de que essa modulação com relação aos casos concretos pode

Também o STJ rechaçou, ao início, a ampliação ou a interpretação extensiva do contido no art 27 da Lei nº 9.868/1999, asseverando serem os efeitos prospectivos ali previstos “inaplicáveis pelo Poder Judiciário, sob pena de usurpação da atividade legislativa, mercê de promover o rompimento da Segurança Jurídica e do Princípio da Isonomia, em confronto com os contribuintes que, calcados na presunção de legitimidade das leis, não demandaram contra o Fisco (Precedente da Excelsa Corte: Questão de Ordem no RE 353.657-5-PR). Deveras, a aplicação da ‘modulação temporal’ é situação excepcional, somente cabível no caso da declaração de inconstitucionalidade, porquanto as decisões judiciais da natureza da pleiteada *in casu*, têm eficácia *ex nunc*”.²⁴

O entendimento sobre a matéria foi se flexibilizando aos poucos, como se verifica, dentre outros, dos precedentes exemplificativamente indicados a seguir,²⁵ em ordem cronológica das decisões atinentes às modulações.

Em 12/06/2008, quando do já referido julgamento do RE n. 556.664/RS,²⁶ o Plenário do STF deliberou, por maioria, aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, de modo a legitimar (ou excepcionar) os pagamentos que tivessem sido realizados, em observância aos dispositivos legais declarados inconstitucionais, até o dia anterior, ressalvados “os questionamentos e os processos já em curso”. Por supostas razões de segurança jurídica, foram declarados “legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento”.

levar a um tratamento diferenciado e insolúvel, em função dos prazos prescricionais e decadenciais consumados”.

24. AgRg nos EREsp 705.254/PR, STJ, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, j. 26/03/2008, unânime.

25. Não será dado destaque aos temas de mérito objeto das decisões, mas, apenas, aos critérios de modulação adotados, estes sim pertinentes ao presente exame.

26. Relator Ministro Gilmar Mendes.

Em outra ocasião, na sessão virtual realizada de 07 a 17/08/2020, ao decidir determinada matéria tributária em favor dos Estados, entendeu o Plenário do STF por atribuir efeitos prospectivos à decisão, ressalvados os lançamentos já efetuados (isto é, “para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão”).²⁷

Prevaleceu a opção pela modulação ao fundamento de ser ela “poder conferido ao STF, condicionado à presença de interesse social e à necessidade de garantir segurança jurídica aos jurisdicionados”, que “busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com legislação estadual”. “Tratando-se de ato normativo que vigeu e produziu efeitos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas.”

Em 24/02/2021, o Plenário do STF julgou inconstitucionais determinadas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015. Contudo, modulou os efeitos da decisão a fim de que algumas delas só fossem suspensas “a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)”, “ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso”.²⁸

27. RE n. 628.075/RS, Tema 490, Plenário, por maioria, redator do acórdão o Ministro Gilmar Mendes.

28. RE n. 1.287.019/DF, Tema 1093, Plenário, por maioria, Redator do acórdão o Ministro Dias Toffoli.

Em 1º/03/2021, foi concluído o julgamento de Recurso Extraordinário no âmbito da qual se discutia a legitimidade de determinada exigência fiscal estadual, então declarada inconstitucional. Não obstante, decidiu-se por modular “os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”.²⁹ Posteriormente, o tema foi objeto de ADI julgada procedente, com “eficácia *ex nunc* a contar da publicação do acórdão do julgamento” daquele Recurso Extraordinário (20.4.2021), com as mesmas ressalvas.³⁰

Em 13/05/2021, foram acolhidos embargos de declaração para modular os efeitos de decisão de mérito anteriormente proferida, pelo STF, em razão de suposto relevante impacto orçamentário. Definiu-se que a produção dos efeitos da decisão deveria “se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral (...), ressaltadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão na qual proferido o julgamento”.³¹ Determinou-se, assim, que o direito dos contribuintes, antes reconhecido e declarado, valesse apenas a partir da respectiva sessão de julgamento, ressaltados os processos judiciais e administrativos instaurados até a referida data.

29. RE n. 851.108/SP, Tema 825, Plenário, por maioria, Relator Ministro Dias Toffoli.

30. ADI n. 6.830/SP, Plenário, unânime, Relator Ministro Gilmar Mendes (Sessão Virtual iniciada em 28/10/2022 e concluída em 09/11/2022).

31. RE n. 574.706/PR, Tema 69, Plenário, por maioria, Relatora Ministra Cármen Lúcia, grifo não original.

Em 18/12/2021, em outro caso no qual fora reconhecido o direito dos contribuintes, decidiu o Plenário do STF, por maioria (vencido o Ministro Edson Fachin), “modular os efeitos da decisão, estipulando que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21)”,³² também em razão do impacto financeiro supostamente relevante, desta feita sobre as contas públicas estaduais.

O STJ, em 13/03/2024, modulou os efeitos de decisão que, no mérito, alterou entendimento anteriormente contrário aos interesses do SENAI, SESI, SESC e SENAC. Passou-se a entender que não haveria limitação da base de cálculo das contribuições devidas àquelas entidades. Todavia, considerando o entendimento distinto até então verificado no âmbito do próprio STJ, foram modulados os efeitos da decisão “tão só com relação às empresas que ingressaram com ação judicial e/ou protocolaram pedidos administrativos até a data do início do presente julgamento, obtendo pronunciamento (judicial ou administrativo) favorável, restringindo-se a limitação da base de cálculo, porém, até a publicação do acórdão”.³³

Também em 13/03/2024, o STJ julgou recurso especial versando sobre a inclusão de determinadas taxas na base de cálculo do ICMS, então julgada legítima.³⁴ Considerando ter havido alteração no entendimento que vinha sendo adotado no âmbito do próprio STJ, foi determinada a mo-

32. RE n. 714.139/SC, Tema 745, Plenário, por maioria, redator para acórdão o Ministro Dias Toffoli, grifo não original.

33. RESPs ns. 1.898.532/CE e 1.905.870/PR, Tema Repetitivo 1079, Primeira Seção, por maioria, Relatora Ministra Regina Helena Costa (ressalvando-se a existência, ao tempo da conclusão do presente artigo, de embargos de declaração pendentes de julgamento).

34. RESP n. 1.692.023/MT, Tema Repetitivo 986, Primeira Seção, por unanimidade, Relator Ministro Herman Benjamin.

dulação dos efeitos da decisão, de modo a afastar a exigência fiscal em relação aos pagamentos de ICMS anteriores à publicação do acórdão, exclusivamente àqueles que tivessem sido beneficiados por decisão judicial provisória proferida até 27/03/2017,³⁵ sem obrigação de depósito judicial e que ainda se encontrasse em vigor.³⁶

Por fim, dentre os precedentes ora referidos em ordem cronológica, importa mencionar decisão proferida em 12/06/2024, quando o Plenário do STF acolheu parcialmente embargos de declaração em ação envolvendo a discussão sobre a exigência de contribuição previdenciária sobre o chamado “terço constitucional de férias”. Reconheceu-se, na oportunidade, que o julgamento antes firmado no sentido da legitimidade da exigência³⁷ havia implicado frustração da justa expectativa de inexigibilidade da contribuição na hipótese versada, tanto por assim ter anteriormente entendido o STJ quanto em razão de diversos precedentes do STF na linha de que a discussão seria de natureza infraconstitucional.

Por tais razões, a Corte atribuiu “efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de

35. Data de publicação do acórdão proferido no RESP n. 1.163.020/RS, em que a Primeira Turma julgara, por maioria, legítima a exigência.

36. Explicitou-se que a modulação então fixada “não beneficia contribuintes nas seguintes condições: a) sem ajuizamento de demanda judicial; b) com ajuizamento de demanda judicial, mas na qual inexistia Tutela de Urgência ou de Evidência (ou cuja tutela outrora concedida não mais se encontre vigente, por ter sido cassada ou reformada); c) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido condicionada à realização de depósito judicial; e d) com ajuizamento de demanda judicial, na qual a Tutela de Urgência ou Evidência tenha sido concedida após 27.3.2017”. Ressalvou-se, ainda, que, no que respeita “às demandas transitadas em julgado com decisão favorável ao contribuinte, eventual modificação está sujeita à análise individual (caso a caso), mediante utilização, quando possível, da via processual adequada”.

37. Em Sessão Virtual de 21 a 28/08/2020, com ata de julgamento publicada em 15/09/2020.

juízo, ³⁸ ressaltadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União”. ³⁹

Os exemplos relatados são suficientes para demonstrar a aleatoriedade dos critérios adotados para a modulação de efeitos de decisões proferidas em processos tributários, pelo STJ e pelo STF, tanto em casos de suposto relevante impacto orçamentário quanto em situações de alteração de entendimento anteriormente pacificado sobre o tema de mérito.

Não há, em tais julgados, uma diretriz clara sobre o que deva ser ponderado ao se avaliar a necessidade ou não da modulação dos efeitos de determinada decisão, tampouco sobre os marcos (como conclusão do julgamento, publicação da ata, publicação da intimação do acórdão ou exercício financeiro futuro) ou restrições (que possuem abrangências bastante distintas) cabíveis.

Verificou-se a fixação de critérios, marcos e restrições variados, sem análise da relevância ou eficácia para assegurar a efetiva redução dos impactos sobre aqueles considerados negativamente afetados pelas decisões de mérito. Também não se identificou qualquer consideração, ponderação ou balanceamento (ao menos não formal e/ou explicitamente) em termos de isonomia, razoabilidade ou proporcionalidade que pudessem, minimamente, assegurar àqueles prejudicados pelas próprias modulações que assim o fossem, apenas e tão somente, nos limites do quanto se pudesse ter avaliado como efetivamente necessário e adequado.

Assim não se fez, mas assim há de se passar a fazer.

38. Ocorrida quase quatro anos antes (01/09/2020).

39. RE n. 1.072.485/PR, Tema 985, Relator do acórdão o Ministro Luís Roberto Barroso (acórdão pendente de disponibilização ao tempo da conclusão desse artigo).

4. Modulação necessariamente consentânea com isonomia, razoabilidade e proporcionalidade

Viu-se que as decisões judiciais em geral – assim também, e especialmente, aquelas que deliberem pela modulação de seus próprios efeitos – devem necessariamente observar os princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade. Vejamos o que deva ser considerado para tal desiderato, em se tratando de modulação de efeitos de decisões judiciais sobre questões tributárias.

O tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, de acordo e na medida das desigualdades, deve ocorrer conforme parâmetros de pertinência, adequação e necessidade aplicáveis a cada caso concreto, isto é, a cada situação especificamente considerada. É indispensável a correlação lógica entre os fatores diferenciais e a distinção de regime jurídico definida em função deles, bem como que haja pertinência do *discrímen* em função dos interesses constitucionalmente protegidos na situação concreta que se apresenta.

Além da observância do mínimo aceitável, a impossibilitar soluções absurdas ou ilógicas (razoabilidade), a melhor solução será sempre a menos restritiva, de acordo com critérios de necessidade e adequação (proporcionalidade). Com efeito, como visto, as restrições a direitos devem ser fixadas na menor dimensão (extensão e intensidade) possível, no limite do quanto efetivamente necessário para atingir o interesse público envolvido (a finalidade perseguida). Ou seja, todo e qualquer impacto negativo e/ou quaisquer restrições a direitos devem ser minimizados e excepcionalmente justificados⁴⁰ por um interesse público ou coletivo

40. “Por sua excepcionalidade, exige-se que a modulação dos efeitos da decisão seja aplicada mediante profunda fundamentação e exposição exaustiva das razões que justificam a limitação de efeitos no caso julgado, garantindo a inexistência de arbitrariedades” (TESSARI, 2022, p. 111).

inegavelmente relevante a ponto de exigir e justificar que, pelo “bem maior”, determinados contribuintes possam não usufruir, ao menos não da mesma forma, do mesmo direito (ou benefício) assegurado a outros.

Tudo isso com indispensável harmonização dos demais princípios constitucionais, em especial segurança jurídica, interesse social, acesso à justiça, coisa julgada e irretroatividade, dentre tantos outros (inclusive aqueles porventura adotados como fundamento para a própria decisão de mérito). Vale dizer, as decisões judiciais devem buscar concordância prática entre os bens e valores protegidos pela Constituição, sem sacrificar ou anular integralmente uns em detrimento de outros. Mais ainda, com o menor sacrifício possível de quaisquer deles, nos limites do que se mostre estritamente necessário. As competências judiciais devem ser exercidas de forma proporcional ao que se mostre necessário e adequado para atingir ditos interesse e finalidade, isto é, justificadas por razões lógicas, pertinentes e fundamentadas no bem público.

A não observância de tais diretrizes e de critérios e marcos claros, ponderados e uniformes leva a um quadro de insegurança jurídica, desigualdade e injustiça, com inequívoco desvirtuamento (ou mesmo desvio de finalidade) do próprio instituto. Faz com que se concretizem as preocupações externadas ao início tanto pelo STJ quanto pelo STF, na maior parte das ocasiões com desmedida e injustificada prevalência dos interesses arrecadatários em detrimento da segurança jurídica, da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima.

Pior: em diversas situações, assim ocorreu em desnecessário ou excessivo detrimento do próprio direito material de não sofrer a exigência de pagamento – ou de poder reaver os valores indevidamente pagos – em decorrência de determinada norma declarada inconstitucional ou ilegítima.

A total anulação de determinados direitos, mesmo quando reconhecida a sua procedência no mérito, acaba por legitimar verdadeiro confisco e estimular a produção de normas inconstitucionais.⁴¹ Incentiva, igualmente, a litigiosidade⁴² e aprofunda distorções e desequilíbrios concorrenciais. Tudo a ocasionar perplexidade, inconformismo e descrédito no sistema judicial brasileiro.

Não se pode ignorar que o Código Tributário Nacional (CTN) já fixa, uniformemente a todos, os prazos decadenciais e prescricionais cabíveis (v. artigos 168, 169, 173 e 174). Trata-se de obrigatória “modulação legal” dos efeitos de qualquer decisão judicial que assegure a recuperação de valores indevidamente pagos a título de determinado tributo.

Essa é a premissa básica a evitar que qualquer “modulação complementar”, em se tratando de não pagamento ou de recuperação de valores atinentes a determinada exigência fiscal reconhecida como ilegítima, somente possa ocorrer em situações excepcionalíssimas, nos limites do quanto se comprove ser inexoravelmente indispensável.

Não é razoável, proporcional ou isonômico assegurar a recuperação da totalidade dos valores pagos ao longo de cinco anos a quem tenha apresentado pleito administrativo ou judicial em determinada data e, simplesmente, tornar definitivos, irrecuperáveis, os valores pagos praticamente nos mesmos cinco anos por quem tenha apresentado seu pleito apenas um ou poucos dias depois. Todavia, foi

41. Como, aliás, já reconheceu o próprio STF, ainda que há alguns anos: “A fixação de efeito prospectivo a decisão no sentido da glosa de tributo disciplinado em norma não compatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República, visando à feitura de caixa, com o enriquecimento ilícito por parte do Estado – gênero –, em detrimento dos contribuintes no que já arcam com grande carga tributária” (Ag. Reg. no AI n. 531.125-3/RJ, Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, unânime, j. 15/04/2008).

42. Afinal, “na dúvida” é melhor possuir medida judicial em curso para não correr o risco de vir a ser prejudicado por posterior modulação.

o ocorreu, dentre outros, nos antes referidos julgamentos dos RREE ns. 556.664/RS e 574.706/PR.

E o que dizer quando são ressalvadas as ações judiciais anteriores à publicação do acórdão que declarou a inconstitucionalidade da exigência fiscal, mas desde que não tenha havido pagamento, conforme ADI n. 6.830/SP e RE n. 851.108/SP (ou seja, afastando, mesmo àqueles contribuintes que haviam proposto ações anteriores, o direito à recuperação dos valores indevidamente pagos)?

Também não se justifica determinar a subsistência de lançamentos havidos até determinada data, resguardando apenas os contribuintes com a “boa sorte” de não terem sido autuados até então. Foi, porém, o que se verificou no antes referido julgamento do RE n. 628.075/RS – Tema 490, ocasião em que se instituiu “desigualação entre contribuintes em função de já terem sido ou não fiscalizados” (FUNARO, 2024), critério claramente arbitrário e não condizente com a natureza ou os efeitos da distinção fixada.

Assim se diga, ainda, a respeito da ressalva no sentido da inexigibilidade, até determinada data, de tributo julgado legítimo, em face tão somente de contribuintes que se encontrassem amparados por decisões judiciais suspendendo provisoriamente sua exigibilidade, conforme antes referidos julgamentos nos RESPs ns. 1.898.532/CE / 1.905.870/PR (Tema Repetitivo 1079) e 1.692.023/MT (Tema Repetitivo 986). Com a devida vênia, tais decisões legitimaram a chamada “loteria do judiciário”, ao atribuírem definitividade a decisões provisórias e adotarem *discrimen* não condizente com a extensão da distinção no tratamento jurídico estabelecido.

Não é razoável, tampouco, a determinação, menos ainda em julgamento havido no início do ano, de manutenção, até o exercício financeiro seguinte, de normas declaradas inconstitucionais. Assegurou-se aos estados tempo suficiente para regularizarem a situação e anularem “qualquer

efeito prático” da declaração de inconstitucionalidade, (PISCITELLI e ARAÚJO, 2024), como ocorreu no antes referido julgamento do RE n. 1.287.019 – Tema 1.093 (e, com prazo ainda maior, não obstante ressaltando as ações ajuizadas até a data do início do julgamento de mérito, no também referido RE n. 714.139/SC).

Em todas essas ocasiões, foram adotados critérios distintivos nitidamente inadequados, posto que não condizentes com o objetivo pretendido (que não justificava tamanhas restrições), além de não ter sido escolhida a medida menos restritiva aos direitos envolvidos, dentre aquelas disponíveis para atingir a finalidade pública perseguida.⁴³ Houve desnecessário “sacrifício de uns em relação aos outros”, sem observância “de limites e condicionamentos recíprocos de forma a conseguir uma harmonização ou concordância prática” entre os bens e valores envolvidos.⁴⁴ Em suma, as modulações em questão não foram fixadas “na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público” pretendida.⁴⁵

Até mesmo no antes referido julgamento do RE n. 1.072.485/PR, não obstante a salutar concessão de efeitos prospectivos à decisão, tem-se que a vedação à recuperação dos valores indevidamente recolhidos por quem não os tivesse impugnado judicialmente (até data quase quatro anos anteriores àquela da definição pela modulação) implica os mesmos excessos e padece dos mesmos vícios antes referidos. Mostra-se desproporcional e inadequada, punindo excessivamente quem desembolsou valores expressivos

43. ÁVILA, 2005, cit.

44. CANOTILHO, 1993, cit.

45. MELLO, 1999, cit.

em prol do erário, ao passo que aqueles que assim não procederam se viram livres da contingência em definitivo.⁴⁶

Tamanha distinção não se mostra, pelas razões antes discorridas, consentânea com a isonomia, além de provocar desnecessário desequilíbrio concorrencial entre quem foi ou não dispensado do mesmo ônus.

A própria banalização da modulação de efeitos de decisões proferidas em processos tributários, em quaisquer casos com efeitos econômicos supostamente relevantes, mas não suficientemente apurados,⁴⁷ por si só atenta contra os princípios da isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, pelas razões já expostas. Mais do que isso, a fixação de critérios, marcos e restrições sem qualquer consideração – menos ainda estrita observância – daqueles pressupostos macula indelevelmente o procedimento em si.

É imperioso, por força do disposto na Constituição Federal e na legislação ordinária, que a modulação de efeitos de decisões judiciais em geral – e, mais especificamente no que tange ao objeto de estudo nessa oportunidade, envolvendo questões tributárias – ocorra apenas nas excepcionais hipóteses admitidas, nos limites do quanto necessário a proteger a segurança jurídica e/ou o interesse social que, na sua ausência, seriam indubitável e gravemente atingidos.

Ao contrário do que se tem verificado em grande parte das situações, o procedimento apenas se legitimará de forma integral quando se mostrar consentâneo com os princípios de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, de acordo com os parâmetros e pressupostos retro esquadriñados. A rigor, aliás, são necessárias poucas, mas relevantes mudanças.

46. Desde que, claro, a decisão não seja alterada (vez que, ao tempo da conclusão desse artigo, sequer se tem conhecimento de seu inteiro teor).

47. O que tem ocorrido com frequência crescente, como alerta abalizada doutrina (PISCITELLI e ARAÚJO, 2024, dentre outros).

Nos casos de alteração de jurisprudência dominante, é preciso distinguir quando a exigência fiscal em debate vinha sendo considerada legítima ou ilegítima.

Se há jurisprudência dominante no sentido da ilegitimidade de determinada exigência fiscal que vem a ser alterada para se considerar devido o tributo, não há dúvida de que a decisão deva produzir efeitos, em relação a todos os contribuintes, somente a partir de então. Absolutamente adequada a equiparação da nova orientação jurisprudencial à edição de lei nova que, como tal, não pode retroagir (BARROSO, 2016, cit., dentre outros).

Portanto, tal como nova lei, instituidora de novo tributo, a nova orientação jurisprudencial no sentido de ser devido tributo até então considerado indevido deverá ser aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos na sua vigência, admitida, inclusive, a recuperação dos valores pagos relativamente aos fatos geradores anteriores (observado o prazo prescricional regularmente fixado no CTN).⁴⁸

Dois relevantes alertas, ainda, a esse respeito. Não se exige que a orientação dominante tenha sido firmada pelo mesmo tribunal superior. Aplica-se igualmente quando a orientação dominante no âmbito do STJ vem a ser alterada pelo STF (o que, muitas vezes, nem deveria ocorrer, considerando as competências distintas daqueles tribunais). De outro lado, o marco a ser considerado deve ser a data da efetiva intimação do acórdão (quando não do seu trânsito em julgado, que caracterizará a definitividade do novel entendimento) que implicou a mudança de orientação jurisprudencial.

Tal como a nova lei só produz efeitos a partir de sua publicação e início de vigência (nunca de sua aprovação

48. O qual, a propósito, poderia ser reduzido, *de lege ferenda*, eventualmente pela metade. Afinal, certamente não se pode comparar o que significavam cinco anos em 1966 (quando elaborado o CTN) e o que significam hoje, para quaisquer efeitos.

pelo Congresso Nacional ou qualquer outra data anterior, como apresentação do projeto de lei etc.), também a nova “regra jurisprudencial” há de vigorar a partir de sua vigência (nunca de sua aprovação pelo respectivo órgão julgador ou qualquer outra data anterior, como reconhecimento da repercussão geral da matéria etc.).

De outro lado, quando há jurisprudência dominante no sentido da legitimidade de determinada exigência fiscal que vem a ser alterada para se considerar indevido o tributo, o novo entendimento, como regra, deverá necessariamente retroagir. É de interesse do Estado a observância, por todos, do Sistema Tributário Nacional e dos demais preceitos constitucionais, o que, obviamente, se sobrepõe ao interesse meramente arrecadatário. Ressalvados os prazos prescricionais cabíveis e possíveis outras restrições, como coisa julgada,⁴⁹ declarada ilegítima determinada exigência fiscal, a todos há de se assegurar o não pagamento ou a recuperação dos respectivos montantes.

A exceção à retroação do entendimento apenas se admite quando, em razão de excepcional interesse social, justifique-se sua modulação para evitar danos graves, irreversíveis e substancialmente superiores. Ocorre que, como visto, a proteção do excepcional interesse social em temas tributários (em regra, por conta de impactos econômicos ou orçamentários tidos por demais gravosos) também não justifica excessos.

Em vez de simplesmente vedar a alguns – e não a outros – a recuperação de valores indevidamente pagos, ou mesmo obrigar alguns – e não outros – a procederem a determinados pagamentos (em ambas as situações, com os perniciosos efeitos antes referidos), por que não assegurar sejam, quer a recuperação, quer o pagamento (este, quando

49. E, ainda assim, passível de ajustes em variadas hipóteses, como admite nosso atual sistema normativo.

realmente se mostre devido), realizados com os menores efeitos danosos possíveis?

Ao contrário de assegurar a integral recuperação de valores indevidamente recolhidos a apenas alguns, por que não possibilitar que todos assim procedam da forma menos gravosa ao erário?

Há diversos mecanismos possíveis para viabilizar a recuperação de valores pagos ou depositados (quando também destinados ao erário, como se verifica, há alguns anos, com os tributos federais) com menor impacto financeiro ou orçamentário, mas sem anular o direito a tanto. Cite-se, como exemplos, a devolução parcelada em determinado número de meses ou mesmo anos (conforme critérios econômicos concretamente apurados à vista da efetiva necessidade verificada em cada caso concreto) e a limitação proporcional, em determinado percentual (desde que razoável), para a compensação dos créditos decorrentes do indébito. De fato, diversas possibilidades se mostram viáveis para assegurar, de um lado, o menor impacto financeiro / orçamentário e, de outro, o menor dano ao contribuinte.⁵⁰

Poder-se-ia sustentar que certas providências implicariam indevida atuação do julgador como legislador positivo. Recorde-se, aliás, ser de todo conveniente – se não urgente e imprescindível – a alteração da legislação ordinária para melhor fixar os parâmetros a serem observados em quaisquer modulações de feitos de decisões judiciais. Não obstante, como é cediço, “quem pode o mais, pode o menos” (*a maiori, ad minus*). Portanto, se o julgador poderia, em tese (o que, a rigor, sequer procede, pelas diversas razões postas), restringir

50. “[...] quando os valores a serem restituídos pelo Estado se mostrarem elevados, poderiam ser estabelecidas moratórias, parcelamentos ou outros mecanismos para que os recursos indevidamente retirados dos particulares fossem devolvidos de alguma forma – em vez de simplesmente placitar-se o confisco de bens – de modo consentâneo com o princípio da proporcionalidade.” (FUNARO, 2024).

os efeitos de sua decisão de forma a anular integralmente, para alguns, a fruição do próprio direito nela reconhecido, por maior razão poderá fixar restrição que assegure meios e modos para que dita fruição ocorra, mantida a proteção à segurança jurídica e/ou ao interesse social envolvidos.

Assim, em qualquer situação em que se verifique, independentemente de haver ou não mudança na orientação jurisprudencial, comprovado risco financeiro ou orçamentário tão grave a ponto de justificar a modulação dos efeitos da decisão, poderá ser ela fixada de modo equânime e isonômico, assegurando condições iguais, inclusive consentâneas com o obrigatório equilíbrio concorrencial, para a graduada recuperação de valores indevidamente pagos ou mesmo depositados. Também quando se declarar legítima determinada exigência fiscal cujo pagamento se mostre por demais oneroso aos contribuintes, poder-se-á modular os efeitos da decisão a fim de possibilitar sua diluição no tempo.

Vê-se que o atendimento aos parâmetros e pressupostos de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade, em se tratando de eventual modulação dos efeitos de decisões judiciais atinente a temas tributários, é absolutamente viável, mesmo porque, inafastável.

5. Conclusão

A modulação de efeitos de decisões judiciais sobre questões tributárias foi inicialmente afastada tanto pelo STF, quanto pelo STJ. Não obstante, passou a ser paulatinamente adotada a partir de 2008 e, mais recentemente, com maior frequência ao menos nos julgamentos de casos tidos por relevantes, pelo STF. A experiência mostra que o procedimento precisa ser aperfeiçoado.

Há de se definir critérios claros para identificar as situações que realmente demandem a excepcional – e uniforme, quanto aos marcos e restrições a serem observados,

em se tratando de situações análogas – modulação. Deve haver inequívoca comprovação de sua efetiva necessidade em cada caso concreto, com fundamentada demonstração das razões que se considere possam justificá-la seja para fins de segurança jurídica ou de interesse social, inclusive no que respeita aos impactos financeiros e/ou orçamentários estimados. Ainda, há de se restringir o mínimo possível os direitos envolvidos (e, afinal, reconhecidos no mérito), no limite do quanto se mostre realmente indispensável e adequado para a proteção do bem maior considerado.

Sem essas precauções, a modulação implicará resultados e efeitos diametralmente opostos aos desejados: injustiça, desigualdade, prejuízos desnecessários (ou muito superiores aos necessários), desequilíbrio concorrencial, descrédito no sistema judicial, estímulo à produção de normas inconstitucionais, aumento da litigiosidade, inobservância do devido processo legal, negativa de prestação jurisdicional, contrariedade ao interesse social, confisco e insegurança jurídica.

O instituto da modulação não se presta a isso, tampouco a resolver interesses do erário ou dos governantes de ocasião, distintos e inconfundíveis com o interesse do Estado. Interessa ao Estado arrecadar apenas e tão somente o que for legítimo, consentâneo com os dispositivos legais e constitucionais aos quais todos devemos obediência. O recebimento ou a não devolução de quaisquer valores distintos daqueles apurados conforme esses critérios não são e não podem ser admissíveis, exceto em situações excepcionalíssimas (nos limites, repita-se, do que se mostre de fato indispensável, o que apenas confirma a regra e, aí sim, atenderá ao efetivo interesse do Estado).

Em suma, a modulação de efeitos deve respeitar a premissa de tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, evitando a criação de situações jurídicas inequitativas ou privilégios injustificados que favoreçam, além do estritamente necessário, uns em detrimento de outros. Deve-se buscar a

solução mais adequada de acordo com as peculiaridades e especificidades de cada caso concreto, sem deixar de adotar critérios uniformes para situações análogas.

Tudo para evitar excessos e garantir que qualquer restrição a direitos seja justificada por um interesse público relevante, sempre minimizando, o quanto possível, impactos negativos sobre direitos individuais.

A boa notícia é que, como visto, poucos ajustes dissipariam, nas próximas, as distorções verificadas em diversas das modulações já ocorridas. Trata-se, tão somente, de observar, em sua plenitude, as diretrizes impostas pelos primados de isonomia, razoabilidade e proporcionalidade. Assim se passando a proceder, certamente haverá grande melhora na prestação jurisdicional como um todo e na percepção do jurisdicionado de que tenha sido realmente aplicado o melhor direito.

Referências

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*, 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Coimbra, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Constitucionais em Matéria Tributária, em *Grandes questões atuais do direito tributário*, 12º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 468.

FUNARO, Hugo. É preciso modular as modulações de decisões judiciais, *Revista Eletrônica Jota*, 01/08/2024 (disponível em <https://beta.jota.info/noticia/e-preciso-modular-as-modulacoes-de-decisoes-judiciais>, acesso em 03/08/2024).

MARTINS, Fernando Motta. A desenfreada utilização do instituto da modulação de efeitos em favor da Fazenda Pública. *Revista de Processo*, vol. 337/2023, p. 305 – 321, março/2023. Thomson Reuters, Revista dos Tribunais online.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Curso de direito administrativo*, 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª quinz. de dezembro/94 - nº 23/94.

_____. O Princípio da Proporcionalidade na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Novas Leituras. *Repertório IOB de Jurisprudência* - 2ª quinzena de julho de 2000 - nº 14/2000, Caderno 1.

PISCITELLI, Tathiane e ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Argumentos orçamentários na modulação de efeitos em matéria tributária: análise pragmática do posicionamento do Supremo Tribunal Federal”, originalmente publicado em *Revista Estudos Institucionais*, v. 10, n. 2, 2024 (disponível em <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/832>, acesso em 03/07/2024), reproduzido nesse mesmo compêndio.

SOUZA, Hamilton Dias de e SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. O Supremo Tribunal Federal e a área tributária em 2021, *Revista Eletrônica Consultor Jurídico*, 02/01/2022 (disponível em <https://www.conjur.com.br/2022-jan-02/direito-tributario-decisoes-supremo-tribunal-federal-2021>, acesso em 30/07/2024).

TESSARI, Cláudio. *Modulação dos efeitos no STF: parâmetros do excepcional interesse social*. São Paulo: JusPodivm, 2022.