

# MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA A PARTIR DOS JULGAMENTOS DE TEMAS DE REPERCUSSÃO GERAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF)

MODULATION OF EFFECTS IN TAX MATTERS: A CRITICAL ANALYSIS BASED ON THE JUDGMENTS OF GENERAL REPERCUSSION CASES BY THE BRAZILIAN FEDERAL SUPREME COURT (STF)

*Gabriela Ortiz Rosa de Vasconcelos<sup>1</sup>*

**RESUMO:** O presente trabalho objetiva compreender o instituto da modulação dos efeitos e sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nomeadamente sob o ângulo do consequencialismo, em que “modular” equivale a instituir um regime de transição para a aplicação das leis. Para uma análise mais ampla do tema, o estudo de casos submetidos à sistemática de repercussão geral é pertinente, na medida em que sua relevância reconhecida coaduna com o interesse social e a segurança jurídica, elementos que estruturam a modulação dos efeitos. No âmbito do Direito Tributário, a questão adquire nova importância com os crescentes debates sobre a formação de uma jurisprudência de crise estimulada pela conjuntura financeira e orçamentária atual. Logo, faz-se oportuno o debate acerca da aplicação da modulação dos efeitos pela Suprema Corte, especialmente nos julgamentos de repercussão geral em matéria tributária, e de que modo o instituto tem alterado os limites normativos originalmente estabelecidos pelo legislador e quais são as implicações dessa prática para a segurança jurídica e a legitimidade.

**Palavras-chave:** modulação dos efeitos; direito tributário; repercussão geral; Supremo Tribunal Federal; consequencialismo jurídico.

**ABSTRACT:** This study aims to understand the legal mechanism of the modulation of effects and its application by the Brazilian Federal Supreme Court (STF), particularly from a consequentialist perspective, in which “to modulate” means to establish a transitional regime for the enforcement of laws. For a broader analysis of the subject, the study of cases submitted to the general repercussion system is relevant, since their recognized importance aligns with social interest and legal certainty—elements that underpin the modulation of effects. In the field of Tax Law, the issue gains new significance amid the growing debates on the formation of a “crisis jurisprudence,” driven by the current financial and budgetary context. Therefore, the discussion on the application of the modulation of effects by the Supreme Court becomes timely, especially in general repercussion judgments involving tax matters, as it seeks to examine how this legal instrument has altered the normative limits originally established by the legislator and what implications such practice bears for legal certainty and institutional legitimacy.

**Keywords:** modulation of effects; tax law; general repercussion; Federal Supreme Court; legal consequentialism.

<sup>1</sup> Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), pós-graduanda em Direito Financeiro e Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UNICEUB). E-mail para contato: gabrielaortizrv@gmail.com.

## 1. INTRODUÇÃO

Fruto de uma maior sensibilização do julgador com temas constitucionais que poderiam alterar situações já consolidadas na sociedade, a possibilidade de restringir os efeitos das decisões surgiu como uma “construção jurisprudencial” para depois ser efetivamente positivada<sup>2</sup>.

A Lei 9.868 do ano de 1999 dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADC) perante o Supremo Tribunal Federal (STF). Inspirando-se na experiência constitucional portuguesa, sobretudo no art. 282 (4)<sup>3</sup>, a lei introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a modulação dos efeitos por meio do artigo 27<sup>4</sup>:

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.

Não obstante, em dezembro do mesmo ano, a Lei 9.882, que disciplina o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), também trouxe expressamente a aplicação da modulação dos efeitos no art. 11<sup>5</sup>.

Posteriormente, o art. 927, §3º, do Código de Processo Civil, abordou o assunto sob o prisma do controle difuso de constitucionalidade ao autorizar a modulação dos efeitos na hipótese de virada jurisprudencial, ou seja, “alteração de jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos” em prol do interesse social e da segurança jurídica<sup>6</sup>.

Cumpre destacar que o Supremo Tribunal exerce o controle difuso de constitucionalidade por meio do recurso extraordinário (RE), analisando de forma concreta a questão suscitada pelas partes. Tal recurso é interposto em face de decisão proferida em única ou última instância que contrarie dispositivo da Constituição Federal, declare

---

2 NEVES, Mariana Barboza Baeta. A modulação de efeitos e sua aplicação em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 7, n. 42, p. 46-66, jan./fev. 2014. p. 49.

3 MENDES, Gilmar Ferreira. A declaração de Inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no Direito brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho**. Rio de Janeiro: Ed. América Jurídica, 2002. p. 419-448. p. 435.

4 BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal). Acesso em: 13 jun. 2025.

5 BRASIL. **Lei nº 9.882, de 6 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do §1º do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9882.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

6 BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

a constitucionalidade de tratado ou lei federal ou julgue válida lei ou ato de governo local contestado em face da Carta Maior, nos termos do seu art. 102, III.

Sobre o tema, Daniel Mitidiero entende que, nesse caso, o processo a ser analisado torna-se um pretexto para se determinar e orientar condutas baseando-se no sistema de precedentes. A partir do resultado da decisão de constitucionalidade, surge a necessidade ou não de modular os efeitos da declaração<sup>7</sup>.

A fim de uniformizar o entendimento no âmbito dos recursos extraordinários e delimitar o papel da Suprema Corte às questões de matéria constitucional com “relevância social, política, econômica ou jurídica, que transcendam os interesses subjetivos da causa”<sup>8</sup>, a Emenda Constitucional 45/2004 positivou a necessidade da existência de repercussão geral para que haja apreciação da lide, nos seguintes termos<sup>9</sup>:

Art. 102 § 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.

A Corte Constitucional utiliza esse mecanismo como uma verdadeira sistematização de informações. Isso porque ao verificar a recorrência de determinado assunto em diferentes processos, o ministro relator escolhe um paradigma e submete o assunto à análise dos demais pares para a averiguação do preenchimento do requisito de repercussão geral<sup>10</sup>.

Ocorre que no Direito Tributário, as discussões sobre a conexão entre o Fisco e o contribuinte são envoltas de questões sociais, políticas e econômicas. Além disso, o instituto da modulação dos efeitos, sobretudo nos temas de repercussão geral, é essencial para proteger a segurança jurídica, uma vez que permite a alteração de situações já assentadas pelo Supremo Tribunal Federal sem que haja instabilidade nas relações.

Sendo esse o cenário, é comum nos julgamentos de temas tributários de repercussão geral haver uma reflexão acerca do consequencialismo jurídico que, segundo Ives Gandra, é a “adaptação das decisões às suas consequências na realidade para as quais são destinadas, com flexibilização do entendimento tecnológico das normas, na busca de uma justiça transcendente”<sup>11</sup>.

Nesse contexto, a fundamentação baseada nessa teoria, com vistas à aplicação da modulação dos efeitos, também é recorrente, sobretudo por parte da Procuradoria, quan-

7 MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação dos efeitos**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

8 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sobre a Repercussão Geral**. Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 13 jun. 2025.

9 BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

10 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <https://www.verbojuridico.com.br/vademecum/REGIMENTO%20STF.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

11 GANDRA, Ives. O Supremo Tribunal Federal e o consequencialismo jurídico. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 76, p. 217-218, abr./jun. 2020. Disponível em: [https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904650/Ives\\_Gandra.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904650/Ives_Gandra.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025. p. 217.

do há a construção de uma tese que seja contrária aos interesses fazendários em sede de repercussão geral<sup>12</sup>.

Logo, surge o seguinte questionamento: de que modo a aplicação da modulação dos efeitos pela Suprema Corte, especialmente nos julgamentos de repercussão geral em matéria tributária, tem alterado os limites normativos originalmente estabelecidos pelo legislador e quais são as implicações dessa prática para a segurança jurídica e a legitimidade?

A partir de uma análise crítica da aplicação do instituto em casos paradigmáticos do STF será possível aferir os fundamentos, limites e as consequências da aplicação da técnica, a fim de propor critérios interpretativos e teóricos que possam orientar a incidência legítima e proporcional da modulação dos efeitos nas decisões tributárias a serem apreciadas pela Suprema Corte.

Seja pela influência do argumento do impacto orçamentário/risco fiscal e da chamada “virada jurisprudencial” ou pelo inegável interesse social e defesa da segurança jurídica, fato é que as discussões travadas no Plenário do Supremo Tribunal Federal, no que se refere à modulação dos efeitos em matéria tributária, possuem enorme relevância acadêmica, sobretudo quando tensionadas com a estabilidade das relações jurídicas frente às demandas econômicas e fiscais.

A importância se eleva e o debate se faz oportuno principalmente no contexto socioeconômico atual, onde já é possível vislumbrar a formação de jurisprudência de crise.

Afinal, nas palavras de Oliver Wendell Holmes inscritas na entrada do edifício da Receita Federal em Washington, D.C<sup>13</sup>:

Tributos são aquilo que pagamos por uma sociedade civilizada, mas como nós arrecadamos e gastamos, determina, em grande medida, se somos prósperos ou pobres, livres ou prisioneiros, e, o mais importante, bons ou cruéis. (tradução livre).

## 2. MODULAÇÃO DOS EFEITOS

### 2.1 INTERESSE SOCIAL

O conceito de excepcional interesse social presente no art. 27 da Lei 9.868/99 e no art. 11 da Lei 9.882/99 ainda não é bem sedimentado na jurisprudência e na doutrina brasileira<sup>14</sup>. Tal requisito, apto a justificar a modulação, também não possui padronização nos textos legais, visto que no próprio Código de Processo Civil (art. 927, §3º) há apenas menção ao termo “interesse social”, afastando-se o caráter excepcional como condição para utilização da técnica de manipulação temporal.

12 ANDRADE, J. M. A. Consequentialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 478.

13 ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of history**. Maryland: Madison Books, 1993. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=YKMhQYfkJ5UC&oi=fnd&pg=PP1&dq=For+good+and+evil:+the+impact+of+taxes+on+the+course+of+history.&ots=OK6HW7H6fP&sig=MN9AQ62XPxJ\\_knXi-8xCCw8Zctpk#v=onepage&q=For%20good%20and%20evil%3A%20the%20impact%20of%20taxes%20on%20the%20course%20of%20history.&f=fals](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=YKMhQYfkJ5UC&oi=fnd&pg=PP1&dq=For+good+and+evil:+the+impact+of+taxes+on+the+course+of+history.&ots=OK6HW7H6fP&sig=MN9AQ62XPxJ_knXi-8xCCw8Zctpk#v=onepage&q=For%20good%20and%20evil%3A%20the%20impact%20of%20taxes%20on%20the%20course%20of%20history.&f=fals). Acesso em: 13 jun. 2025. p. XX.

14 TESSARI, Cláudio. **Modulação dos Efeitos do STF: Parâmetros para Definição do Excepcional Interesse Social**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022. p. 231.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi<sup>15</sup> apontam que o Supremo Tribunal Federal não delimitou semanticamente o significado de “excepcional interesse social”, fazendo menção ao termo sem especificar os elementos que o compõem, apesar de ter tido oportunidades para tanto.

Revela-se indispensável, portanto, a compreensão dessa expressão para uma melhor análise de sua evocação na modulação dos efeitos. Assim, conforme ensina José Cretella Junior, o “interesse social não se define, exemplifica-se”<sup>16</sup>.

Dessa forma, no RE 574.706, Relatora Ministra Cármem Lúcia, Tema 69/RG, discutia-se, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Durante o enfrentamento da questão posta, o Plenário da Suprema Corte, no dia 15 de abril de 2017, declarou que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, nos seguintes termos<sup>17</sup>:

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. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, quanto 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. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 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. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

15 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Parecer - Exame do risco de modulação de efeitos no RE 574.706 (ICMS na base do PIS e da COFINS)**: Segurança Jurídica e Proteção da Confiança. Excepcional Interesse Social: necessária demonstração objetiva. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/10/parecer-b3p-icms-na-base-do-pis-e-da-cofins-1.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 10-11.

16 CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à lei de desapropriação: Constituição de 1988 e leis ordinárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 522.

17 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 574.706/PR**. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. [...]. Recorrente: Imcopia Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cármem Lúcia. Brasília, 2 de outubro de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

Em outubro do mesmo ano, a União opôs embargos de declaração a fim de que a decisão produzisse efeitos prospectivos (*ex nunc*) após o seu julgamento. Para tanto, utilizou o fundamento de inequívoco impacto financeiro da demanda nas contas públicas, mudança de preços relativos da economia, além da possibilidade de restituições por meio de transferências de riqueza volumosas na sociedade e imposição de uma reforma tributária. Ademais, afirmou que a tese “claramente rompe com o entendimento histórico dos nossos tribunais, em que pese o RE 240.785, tem potencial de contágio sobre outras exceções - da União e dos demais entes - e promove profundas alterações no sistema jurídico tributário”<sup>18</sup>.

Já na apreciação dos aclaratórios, o Plenário, por maioria, acolheu em parte os pedidos, apenas no que se referia à modulação dos efeitos, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. O marco inicial fixado foi o dia 15 de abril de 2017, data do julgamento do RE 574.706 e quando restou assentada a tese de repercussão geral<sup>19</sup>.

Destaca-se ainda a Manifestação da Procuradoria-Geral da República que, ao demonstrar inequívoco interesse social na questão posta, defendeu que a tese “produz importante modificação no sistema tributário brasileiro, alcança um grande número de transações fiscais e pode acarretar grave impacto nas contas públicas”<sup>20</sup>.

Vale ressaltar também o voto do Ministro Ricardo Lewandowski que, em defesa da aplicação da modulação dos efeitos no caso em questão, afirmou que “o interesse social está na prolação de uma decisão equilibrada, que contempla, ao mesmo tempo, os interesses do Fisco, que, ao final, representa o patrimônio comum de todos nós, e os dos contribuintes”<sup>21</sup>.

18 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 574.706/PR**. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. [...]. Recorrente: Imcopia Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cármel Lúcia. Brasília, 2 de outubro de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

19 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 574.706/PR**. Embargos de Declaração em recurso extraordinário com repercussão geral, exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. [...]. Embargante: União. Embargado: Imcopia Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relator(a): Min. Cármel Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450683/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 574.706/PR**. Embargos de Declaração em recurso extraordinário com repercussão geral, exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. [...]. Embargante: União. Embargado: Imcopia Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relator(a): Min. Cármel Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450683/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 574.706/PR**. Embargos de Declaração em recurso extraordinário com repercussão geral, exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. [...]. Embargante: União. Embargado: Imcopia Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relator(a): Min. Cármel Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450683/false>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 131.

Portanto, verifica-se que o excepcional interesse social corresponde aos anseios dos próprios administrados, e, no fim, de toda a sociedade, na medida em que a alteração da eficácia temporal de uma decisão de constitucionalidade está relacionada diretamente com a estabilidade e confiança nos atos de Estado por parte da população<sup>22</sup>.

Entretanto, há de se concordar que a indeterminação da expressão “excepcional interesse social” poderia ser resolvida ou melhor debatida nos julgamentos, sobretudo nos temas de repercussão geral, a fim de contribuir para efetivação da própria segurança jurídica, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada<sup>23</sup>. Até porque a indefinição do termo abre uma lacuna para que litigantes repetitivos - inclusive a Fazenda Pública - criem estratégias de convencimento, de longo prazo, que acarretem na aplicação da técnica da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em casos que lhes favoreçam<sup>24</sup>.

## 2.2 SEGURANÇA JURÍDICA

O sobreprincípio da segurança jurídica é concretizado a partir de outros princípios, como o da legalidade, da irretroatividade das leis e da anterioridade, não sendo, portanto, uma regra explícita no ordenamento jurídico brasileiro<sup>25</sup>. Fato é que, na verdade, trata-se de um dos fundamentos do Estado e do direito, assim como a justiça e o próprio bem-estar social<sup>26</sup>.

Conforme ensina Héleno Taveira Torres<sup>27</sup>:

O ordenamento necessita de segurança jurídica para seu melhor e mais eficaz desempenho, dado que sua dinâmica realiza-se por múltiplos atos de decisões (humanas) institucionalizadas e funcionalmente controláveis; do mesmo modo, os destinatários das normas jurídicas, quanto à preservação dos direitos que possam ser afetados nas suas esferas de interesse, por ações ou omissões, em virtude daquela funcionalidade de seus atos de autoridades ou da própria realização ou orientação normativa.

Hugo de Brito Machado também alerta sobre os perigos da insegurança jurídica, uma vez que “esta sempre favorece o Estado, enfraquecendo significativamente as limita-

22 SCARPARO, Eduardo; POMJÉ, Caroline. Modulação para proteger direitos subjetivos. **Revista Brasileira de Direito Processual**: RBDPro, Belo Horizonte, v. 28, n. 112, p. 41-61, out./dez. 2020. p. 47.

23 FRANÇA, Rodrigo Marques. **Segurança jurídica e a modulação dos efeitos judiciais em matéria tributária**: uma proposta de aplicação. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8608/1/Rodrigo%20Marques%20Franca.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 90.

24 COSTA, Susana Henriques da; SILVA, Marcos Rolim da. Litigantes repetitivos e modulação no controle de constitucionalidade. **Suprema**: revista de estudos constitucionais, Brasília, v. 2, n. 1, p. 185-223, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/151/58>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 201.

25 CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). **A Constituição Cidadã e o Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 361-372. p. 364.

26 BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun., 2006. p. 274.

27 TORRES, Héleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 314.

ções ao Poder. Nas relações do cidadão com o Estado a insegurança sempre a este beneficia. E tem sido assim nas questões tributárias”<sup>28</sup>.

Nesse sentido, durante o julgamento do RE 605.552, Tema 379/RG, o STF decidiu pela incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. O ICMS, por sua vez, é devido sobre as operações de venda de medicamentos por elas oferecidos aos consumidores em prateleira<sup>29</sup>.

Ocorre que as partes opuseram embargos de declaração a fim de que a Corte aplicasse a modulação dos efeitos à decisão em questão. Assim, a Associação Nacional de Farmacêuticos Magistrais (Anfarmag) pontuou que não seria possível aceitar, no momento, a nova cobrança de eventuais impostos, já pagos a outro ente, de forma retroativa. No mesmo sentido, o Estado do Rio Grande do Sul pugnou pela convalidação dos atos fiscais já realizados<sup>30</sup>.

A aplicação da modulação dos efeitos à luz da segurança jurídica foi discutida em sede de embargos de declaração<sup>31</sup>:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. Pedidos de modulação dos efeitos do acórdão embargado. Acolhimento.

1. A Corte fixou, no acórdão embargado, a tese de que “[i]ncide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas oferecidos aos consumidores em prateleira”.

2. A ausência de modulação dos efeitos da decisão ensejaria impactos financeiros indesejados em desfavor dos contribuintes, bem como dos estados e dos municípios, entes políticos cujas finanças já estão com balanços, e resultaria em grande insegurança jurídica, indo de encontro à boa-fé dos contribuintes que recolheram um tributo acreditando ser o correto.

3. Embargos de declaração acolhidos, modulando-se os efeitos da decisão embargada, bem como se estabelecendo que ela produza efeitos ex nunc a partir do dia da publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a se convalidarem os re-

28 MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e lei complementar. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 28, n. 1, p. 179-190, jan./jun. 2008. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riu-fc/12104/1/2008\\_art\\_hbmachado.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riu-fc/12104/1/2008_art_hbmachado.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025. p. 187.

29 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 605.552/RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. [...]. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433132/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

30 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. **RE 605.552 ED-segundos/RS**. Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. [...]. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur443880/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

31 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. **RE 605.552 ED-segundos/RS**. Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. [...]. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur443880/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

colhimentos de ICMS e de ISS efetuados em desacordo com a tese de repercussão geral, ficando ressalvados: (i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

Em todos esses casos, deverão ser observados o entendimento desta Corte, bem como o prazo decadencial e o prescricional.

Na oportunidade, o Relator destacou que a ausência da utilização da técnica de manipulação temporal no caso concreto resultaria na cobrança municipal ou estadual do imposto devido de forma retroativa. Consequentemente, ensejaria um alto volume de ações de repetição de indébito tributário por parte dos contribuintes que recolheram um tributo ao invés do outro, configurando real insegurança jurídica<sup>32</sup>.

A segurança jurídica é indispensável para a liberdade de agir da forma que o direito a garanta, e, na ausência de tal faculdade, não há que se falar em desenvolvimento, seja esse jurídico, social, econômico ou político, sobretudo em questões discutidas à luz do Direito Tributário<sup>33</sup>.

Logo, a fim de preservar a segurança jurídica de situações já consolidadas, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, modular os efeitos da decisão, atribuindo efeitos *ex nunc* a partir da data de publicação da ata, de modo que os recolhimentos que contrariavam a tese fixada fossem convalidados. Nesse ponto, a Corte efetuou as seguintes ressalvas<sup>34</sup>:

(i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito. Em todos esses casos, deverão ser observados o entendimento desta Corte e os prazos decadencial e prescricional.

32 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. **RE 605.552 ED-segundos/RS**. Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. [...]. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur443880/false>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 8.

33 FOLLONI, André Parmo. Desenvolvimento e segurança jurídica tributária na jurisprudência do STF. In: Clève, Clêmer-son Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: Constituições econômicas e social. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 89-107. p.89.

34 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. **RE 605.552 ED-segundos/RS**. Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. [...]. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur443880/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

Bem verdade, o direito possui uma função muito clara, qual seja: estabilizar, no tempo, relações jurídicas de forma harmônica. Dessa forma, a própria previsão legal e a posterior aplicação da modulação dos efeitos se revela, principalmente no âmbito tributário, como uma positivação da preocupação estatal com a segurança jurídica<sup>35</sup>.

### 3. CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO

#### 3.1 IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E RISCO FISCAL

No campo do direito e das finanças públicas, o impacto orçamentário das decisões judiciais é evidente, sobretudo quando utilizado como fundamento na aplicação do consequencialismo jurídico, isto é, programa teórico que condiciona, explícita ou implicitamente, a adequação de determinada decisão jurídica “à valoração das consequências associadas à mesma e às suas alternativas”<sup>36</sup>.

Em uma perspectiva mais aprofundada no âmbito do Direito Tributário, a relevância se eleva na medida em que tais decisões geram consideráveis efeitos financeiros e orçamentários. Isso porque há uma influência direta nos gastos públicos e na própria estabilidade econômica do Estado, o que leva a Procuradoria a pleitear recorrentemente a limitação temporal dos efeitos<sup>37</sup>.

Por outro lado, conforme afirma Humberto Ávila, na esfera tributária, durante o período em que há a cobrança de um tributo inconstitucional, a eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte fica suspensa<sup>38</sup>.

O dilema aqui posto é recorrente no judiciário brasileiro, especialmente quando o Supremo Tribunal Federal discute a utilização ou não do instituto da modulação dos efeitos nesse ramo do direito, já que “haveriam dois institutos em conflito: o rombo orçamentário, o qual supostamente reverteria em benefício do contribuinte e o direito do particular à restituição do indébito indevidamente recolhido pelo Fisco”<sup>39</sup>.

Tal ponderação foi realizada no julgamento do RE 714.139, Tema 745/RG, no qual se discutia a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS, quando o Plenário da Suprema Corte modulou os efeitos da decisão a contar do início do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do começo do julgamento do mérito em 5 de fevereiro de 2021<sup>40</sup>:

35 RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 178/25, p. 25-49. 2010.

36 SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo FGV**, n. 248, p. 130-158, 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 130.

37 ANDRADE, J. M. A. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 478.

38 ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 555.

39 KOFF, Eduardo Guerra. As Razões de Impacto Orçamentário, o Consequencialismo Jurídico e a Modulação Temporal de Efeitos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 22, n. 133, p. 75-89, maio/jun. 2020. p. 78.

40 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. [...]. Recorrente: Lojas

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento (5/2/21).

Vale ressaltar que a limitação dos efeitos da decisão do referido processo foi amplamente debatida pelos ministros, uma vez que divergiram quanto à fundamentação e ainda sobre a necessidade de sua aplicação, o que evidencia a relevância da abordagem sobre o argumento do impacto orçamentário.

---

Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

No que tange à ressalva das ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, o que se observa, na ótica do acesso à justiça, é um protecionismo dos grandes litigantes, uma vez que “garantiu aos litigantes que possuem um maior acesso à informação vantagens concorrenenciais frente aos seus competidores que, por falta de informação ou assessoramento, deixaram de ajuizar a demanda”<sup>41</sup>.

Na oportunidade, a maioria votou pelo cabimento da medida de manipulação temporal, importando destacar o seguinte trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes<sup>42</sup>:

Assim, seja sob o ângulo da segurança jurídica plasmada na formação do planejamento fiscal dos Estados a partir de expectativa legítima de arrecadação a título de ICMS, seja a partir do interesse social materializado nas prestações estatais dependentes dos recursos estimados na sistemática tributária então vigente, é imperiosa a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a incidência do entendimento do Plenário a partir do Plano Plurianual 2024-2027. Convém salientar que a jurisprudência desta Corte já considerou em situações análogas, para fins de modulação dos efeitos do pronunciamento, o impacto fiscal e social decorrente de decisões que delimitam e moldam o sistema tributário nacional.

Em contrapartida, o Ministro Edson Fachin foi o único a defender a não utilização da técnica ao pontuar que essa não deveria ser um meio hábil para atingir o equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes, até porque o interesse orçamentário também não corresponde ao interesse público<sup>43</sup>.

No que tange ao valor alegado referente ao impacto orçamentário, o ministro frisou que a “apresentação do valor, no entanto, além de não ser precisa, já que não são bem determinadas as explicações a respeito de sua origem, não consiste em um argumento jurídico”<sup>44</sup>.

Logo, a fundamentação baseada no impacto orçamentário, isoladamente, não foi apta a ensejar a modulação dos efeitos da decisão. Ocorre que o argumento do risco fiscal não deveria sequer ser utilizado como único meio para fins consequencialistas que culmi-

41 PINTO, Thiago Silveira Costa. **Modulação de efeitos em matéria tributária à luz dos temas 69/STF, 1.093/STF e 745/STF**. 49 f. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Brasília, 2022. Disponível em: [http://52.186.153.119/bitstream/123456789/3996/1/TCC\\_THIAGO%20SILVEIRA%20COSTA%20PINTO\\_GRADUA%c3%87%c3%83O%20EM%20DIREITO.pdf](http://52.186.153.119/bitstream/123456789/3996/1/TCC_THIAGO%20SILVEIRA%20COSTA%20PINTO_GRADUA%c3%87%c3%83O%20EM%20DIREITO.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025. p. 41.

42 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. [...]. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 37.

43 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. [...]. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 151.

44 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 714.139/SC**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. [...]. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 150.

nem na aplicação vinculada e jurídica do art. 27 da Lei 9868/1999. Todavia, se arguido de forma conjunta com outras alegações, como a segurança jurídica e o interesse social, parâmetros realmente estabelecidos pelo próprio legislador, poderá se tornar um forte norteador para eventual aplicação do mecanismo, deixando de ser apenas um “terrorismo fiscal”.

Sobre o tema, assim leciona José Maria Arruda de Andrade<sup>45</sup>:

O que queremos reforçar é que a análise estratégica do risco fiscal cabe ao governo central. Há de haver uma inteligência estratégica que reduza riscos e que não conte apenas com argumentos terroristas a imputar uma responsabilidade do Judiciário por perdas bilionárias que poderiam ser mitigadas pela atuação firme do Poder Executivo.

As procuradorias portam-se como advogados de empresas e atuarão na defesa dos interesses de seus clientes, mas ao governo central cabe o dever de reduzir riscos, sobretudo no caso de competência para iniciar processo legislativo em matéria tributária (por medida provisória ou projeto de lei).

Fato é que o Estado, em prol da sustentabilidade das finanças governamentais, deverá sempre se atentar aos riscos fiscais, ou seja, à possibilidade de acontecerem eventos ou circunstâncias que causem impacto negativo nas contas públicas, como no caso de despesas decorrentes de decisões judiciais desfavoráveis.

### 3.2 VIRADA JURISPRUDENCIAL

O termo “virada jurisprudencial” é bastante associado à concepção de segurança jurídica, pressuposto para a modulação dos efeitos, e possui sua hipótese prevista expressamente no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil<sup>46</sup>.

O dispositivo em questão alerta para a possibilidade de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou ainda daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, dado à dinamicidade inerente - e necessária - do Direito.

Em tais casos, a técnica da modulação dos efeitos tende a ser utilizada nas decisões, haja vista que “a superação de um entendimento jurisprudencial e a sua imediata aplicação aos processos sob julgamento soaria temerário aos indivíduos que pautaram suas ações pelos entendimentos jurisdicionais majoritários então vigentes”<sup>47</sup>.

45 ANDRADE, J. M. A. Consequentialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 485.

46 BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

47 GOMES, Rodolfo Perini. Superação prospectiva (prospective overruling) como regra: (in)segurança jurídica em caso de virada jurisprudencial. **Revista de Doutrina Jurídica**, Brasília, v. 111, n. 1, p. 28-45, 2020. Disponível em: <https://revistajuridica.tjdft.jus.br/index.php/rdj/article/view/535>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 29.

Nesse contexto, a Suprema Corte, já em 1977, se manifestou acerca da possibilidade da aplicação de efeitos *ex nunc* na hipótese de mudança substancial de jurisprudência consolidada, observando à segurança jurídica<sup>48</sup>.

Mais recentemente, o STF utilizou o argumento de virada jurisprudencial para modular os efeitos no julgamento do RE 1.063.187, Relator Ministro Dias Toffoli, Tema 962/RG, onde foi declarada a inconstitucionalidade da incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito, conforme ementa exibida a seguir<sup>49</sup>:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade. 1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes. 2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda. 3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precípua mente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados. 4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”. 5. Recurso extraordinário não provido. (RE 1063187, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 27/09/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-247 DIVULG 15-12-2021 PUBLIC 16-12-2021)

Em sede de embargos de declaração, dentre outras alegações, a União suscitou omissão do acórdão recorrido quanto à modulação dos efeitos da decisão. A embargante frisou ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu como legítima a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic nas repetições de indébito, conforme acórdão proferido em sede de recursos repetitivos (REsp 1.138.695/SC, Tema 505)<sup>50</sup>.

48 CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). **A Constituição Cidadã e o Direito Tributário**: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 361-372. p. 372.

49 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. **RE 1.063.187/SC**. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.[...] Recorrente: União. Recorrido: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 27 de setembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349218962&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

50 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 1.063.187/SC**. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Tema nº 962. Ausência de contradição quanto ao art. 3º,

Além disso, o ente federativo apontou que o Supremo Tribunal Federal, no RE 611.512, Tema 306/RG, alertou para a natureza infraconstitucional do assunto e para o ajuizamento repentino e excessivo de demandas sobre a matéria por parte dos contribuintes, haja vista que, com eventual modulação, criou-se expectativa de que fossem ressalvados os processos que já estavam em curso na Suprema Corte.

Dito isso, já na apreciação dos declaratórios, foram atribuídos efeitos prospectivos à decisão a partir da data de publicação da ata, ficando ressalvadas as ações ajuizadas até o início do julgamento de mérito e os fatos geradores anteriores à 30 de setembro de 2021 em que não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL referentes à tese de repercussão geral<sup>51</sup>.

Como bem pontuado na época pelo Relator, é certo que o precedente do Superior Tribunal de Justiça, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, estabeleceu “legítima confiança” em prol da Fazenda Nacional, que interpretou pela legalidade das tributações durante anos<sup>52</sup>.

Assim, é evidente que a presente questão merece destaque, sobretudo porque, conforme bem pontuado por Ravi Peixoto<sup>53</sup>, em geral, na modulação dos efeitos decorrentes da superação de precedentes há a tutela tanto do direito das partes envolvidas, quanto dos demais sujeitos ao novo precedente.

Em atenção a tal preocupação e frente à procura dos contribuintes à Suprema Corte em uma tentativa de se enquadrarem na ressalva à modulação, adotou-se como marco o dia no qual se iniciou o julgamento de mérito, protegendo as ações antes postuladas e excluindo as ajuizadas posteriormente. Isso porque conforme demonstra o entendimento do Ministro Dias Toffoli<sup>54</sup>:

---

51 § 1º, da Lei nº 7.713/88. Prestação de esclarecimento. Modulação dos efeitos da decisão.[...]. Embargante: União. Embargado: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 16 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p.4.

52 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 1.063.187/SC**. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Tema nº 962. Ausência de contradição quanto ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Prestação de esclarecimento. Modulação dos efeitos da decisão.[...]. Embargante: União. Embargado: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 16 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p.2.

53 PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes**: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/17050/1/Ravi%20Peixoto%20-%20A%20MODULA%c3%87%c3%83O%20DA%20EFIC%c3%81CIA%20TEMPORAL%20NA%20REVOGA%c3%87%c3%83O%20DE%20PRECEDENTES.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 67.

54 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 1.063.187/SC**. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Tema nº 962. Ausência de contradição quanto ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Prestação de esclarecimento. Modulação dos efeitos da decisão.[...]. Embargante: União. Embargado: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 16 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p.7.

A proposta de modulação sugerida visa a combater tal espécie de corrida ao Poder Judiciário, a qual me parece muito prejudicial, considerando as citadas particularidades do presente tema e o contexto econômico-social no qual se encontra o País.

Portanto, constata-se que a utilização da virada jurisprudencial como fundamento da modulação dos efeitos visa a preservação da estabilidade ao promover a coerência dos pronunciamentos judiciais. Em verdade, a medida adquire um papel de administração das consequências políticas e econômicas.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sem dúvidas, o país vivenciou ao longo dos anos muitos períodos de instabilidade de diferentes ordens. No plano econômico, a estruturação de mecanismos jurídico-orçamentários aptos a resolver ou pelo menos minimizar a atual crise conjuntural é amplamente debatida.

Sobre o tema, assim leciona José Levi Mello do Amaral Júnior e Fabiano de Figueirêdo Araújo<sup>55</sup>:

A estruturação de um Direito de Necessidade ou Estado de Crise tem como escopo modelar uma liberdade de condutas e movimentos, por meio de disciplinamento extraordinário com o intuito de superar uma crise mediante a suspensão dos ordinários controles institucionais sobre a temática.

É neste contexto que a modulação dos efeitos das decisões vem ganhando destaque, sobretudo em processos com valores expressivos, já que os impactos podem levar, de um lado, a uma sobrecarga onerosa ao contribuinte ou uma empresa à falência, de outro, ao aumento do déficit público e precarização do sistema.

Afinal, conforme reflexão do Ministro Kássio Nunes Marques: “todos os direitos implicam custos ao Poder Público, sendo assim, socialmente financiados por meio de tributos”<sup>56</sup>.

Ocorre que, ante à valorização do Estado Social, grande parte dos recursos que possibilitam a prestação estatal de serviços públicos essenciais à sociedade são advindos de uma arrecadação fiscal complexa, regulamentada por normas específicas desde seu recolhimento.

Trata-se da função social do tributo que busca o interesse da sociedade, indo além da mera arrecadação de recursos financeiros, mas visando a promoção da justiça social

55 AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do; ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. Direito financeiro da crise: a modulação da legislação orçamentário-financeira para o combate aos efeitos da Covid-19. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, v. 58, n. 231, p. 55-70, jul./set. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril\\_v58\\_n231\\_p55](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril_v58_n231_p55). Acesso em: 13 jun. 2025. p. 58.

56 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. **Edcl RE 574.706/PR**. Embargos de Declaração em recurso extraordinário com repercussão geral, exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. [...]. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relator(a): Min. Cármem Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025. p. 48.

e a concretização de direitos de segunda dimensão que exigem uma contraprestação do Estado<sup>57</sup>:

É evidente que a ponderação de princípios para a prática da modulação dos efeitos sofre influência das consequências econômicas provocadas pelo contexto histórico-social vivenciado no país. Isso porque devido à grave crise estrutural, agravada pela pandemia, desvalorização da moeda e perda de empregos, a apreciação de processos com grande impacto tributário tende a asseverar a situação dos cofres públicos<sup>58</sup>.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião da Constituição da República, possui a incumbência de analisar os casos concretos e, ao discutir a aplicação da modulação dos efeitos, determinar a importância específica a ser atribuída ao interesse público e social e ao interesse privado.

Nesse ponto, importa destacar que não há um permanente antagonismo entre tais princípios ou uma superioridade inquestionável. Em verdade, existe uma sobreposição entre eles, até porque, os indivíduos devem encontrar e identificar a porção que lhes cabe dentro do interesse público debatido.

Como adequadamente argumenta Hector Escola<sup>59</sup>:

O interesse público, de tal maneira, não é de entidade superior ao interesse privado, nem existe contraposição entre ambos: o interesse público só é prevalecente, com respeito ao interesse privado, só tem prioridade ou predominância, por ser um interesse majoritário, que se confunde e assimila com o querer valorativo atribuído à comunidade.

Contudo, a modulação dos efeitos não pode jamais perder o seu caráter extraordinário intrínseco, mesmo que se esteja, de forma momentânea, diante da falta de estabilidade, de normalidade social, de rumo ou de segurança jurídica, no contexto político-social<sup>60</sup>.

De forma análoga, Giorgio Agamben, renomado filósofo italiano, ao dissertar sobre as medidas possíveis de serem adotadas pelo Estado durante o enfrentamento de crises, defendeu que “a excepcionalidade tende a ser elemento inerente ao instituto, visto que o uso constante de mecanismos permitidos no contexto de jurisprudência de crise levaria a uma inadmissível fragilização do regime democrático de governo”<sup>61</sup>.

Verifica-se, portanto, que a modulação dos efeitos se configura como uma verdadeira ferramenta jurídica que permite ao tribunal decidir quando uma nova interpretação

57 ROMITA, Arion Sayão. Função social do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **O tributo: reflexão multidisciplinar** sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391-400. p. 391.

58 BRUM, Laryssa Gonçalves. **Modulação de efeitos como ato político: a relevância do contexto histórico-social na ponderação de princípios em matéria tributária.** 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021. p. 41.

59 ESCOLA, Hector Jorge, 1989, p. 243 apud BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 15, p. 1-23, 2007. p. 12.

60 CAVALCANTI, Fabrício José. **O Supremo Tribunal Federal frente às diversas crises brasileiras.** Florianópolis: Editora Habitus, 2020. p. 57.

61 AGAMBEN, 2004, p. 19 apud AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do; ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. Direito financeiro da crise: a modulação da legislação orçamentário-financeira para o combate aos efeitos da Covid-19. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, v. 58, n. 231, p. 55-70, jul./set. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril\\_v58\\_n231\\_p55](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril_v58_n231_p55). Acesso em: 13 jun. 2025. p. 59.

da lei deve começar a produzir efeitos e como isso afetará situações passadas. Assim, a reflexão aqui posta evidenciou como a interpretação e a aplicação da lei podem evoluir no sistema legal.

Fato é que, no que se refere à aplicação da modulação dos efeitos em teses tributárias de repercussão geral, a formação de uma jurisprudência de crise no STF foi e está sendo moldada com base na atual valoração dos argumentos de impacto orçamentário/ risco fiscal e “virada jurisprudencial”. Logo, conclui-se pela ampliação, na prática, dos parâmetros formalmente estabelecidos pelo legislador - segurança jurídica e interesse social - com a nova importância dada ao consequencialismo jurídico.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of history.** Maryland: Madison Books, 1993. Disponível em: [https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=YKMhQYfkJ5UC&oi=fnd&pg=PP1&dq=For+good+and+evil:+the+impact+of+taxes+on+the+course+of+history.&ots=OK6HW7H6fP&sig=MN9AQ62XPxJ\\_knXi8xCCw8Zc-tpk#v=onepage&q=For%20good%20and%20evil%3A%20the%20impact%20of%20taxes%20on%20the%20course%20of%20history.&f=fals](https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=YKMhQYfkJ5UC&oi=fnd&pg=PP1&dq=For+good+and+evil:+the+impact+of+taxes+on+the+course+of+history.&ots=OK6HW7H6fP&sig=MN9AQ62XPxJ_knXi8xCCw8Zc-tpk#v=onepage&q=For%20good%20and%20evil%3A%20the%20impact%20of%20taxes%20on%20the%20course%20of%20history.&f=fals). Acesso em: 13 jun. 2025.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do; ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. Direito financeiro da crise: a modulação da legislação orçamentário-financeira para o combate aos efeitos da Covid-19. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, Brasília, v. 58, n. 231, p. 55-70, jul./set. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril\\_v58\\_n231\\_p55](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril_v58_n231_p55). Acesso em: 13 jun. 2025.

ANDRADE, J. M. A. Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 40, p. 472-488, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1504>. Acesso em: 13 jun. 2025.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006.

BORGES, Alice Gonzalez. Supremacia do interesse público: desconstrução ou reconstrução. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v. 1, n. 15, p. 1-23, 2007.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm#:~:text=LEI%20No%209.868%2C%20DE%2010%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201999.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20e,perante%20o%20Supremo%20Tribunal%20Federal). Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 9.882, de 6 de dezembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do §1º do art. 102 da Constituição Federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9882.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004.** Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm). Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <https://www.verbojuridico.com.br/vademecum/REGIMENTO%20STF.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sobre a Repercussão Geral.** Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&página=apresentacao>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Edcl RE 574.706/PR.** Embargos de Declaração em recurso extraordinário com repercussão geral, exclusão ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Definição constitucional de faturamento/receita. Precedentes. [...]. Embargante: União. Embargado: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Relator(a): Min. Cármén Lúcia. Brasília, 13 de maio de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450683/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Edcl RE 1.063.187/SC.** Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. Tema nº 962. Ausência de contradição quanto ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Prestação de esclarecimento. Modulação dos efeitos da decisão. [...]. Embargante: União. Embargado: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 16 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. RE 574.706/PR.** Recurso Extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. [...]. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA. Recorrido: União. Relator(a): Min. Cármén Lúcia. Brasília, 2 de outubro de 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur374677/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. RE 605.552/RS.** Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. [...]. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur433132/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. RE 714.139/SC.** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. [...]. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 18 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur460727/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário. RE 1.063.187/SC.** Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade. [...] Recorrente: União. Recorrido: Electro Aco Altona S.A. Relator(a): Min. Dias Toffoli. Brasília, 27 de setembro de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349218962&ext=.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segundos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. **RE 605.552 ED-segundos/RS.** Embargos de declaração no recurso extraordinário. Direito Tributário. Repercussão Geral. Tema nº 379. ICMS e ISS. Operações mistas realizadas por farmácias de manipulação. [...]. Embargante: Estado do Rio Grande do Sul. Embargado: Dermapelle Farmácia de manipulação LTDA e outros. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 5 de agosto de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur443880/false>. Acesso em: 13 jun. 2025.

BRUM, Laryssa Gonçalves. **Modulação de efeitos como ato político:** a relevância do contexto histórico-social na ponderação de princípios em matéria tributária. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Faculdade Nacional de Direito, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação dos efeitos. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (coord.). **A Constituição Cidadã e o Direito Tributário:** estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 361-372.

CAVALCANTI, Fabrício José. **O Supremo Tribunal Federal frente às diversas crises brasileiras.** Florianópolis: Editora Habitus, 2020.

COSTA, Susana Henriques da; SILVA, Marcos Rolim da. Litigantes repetitivos e modulação no controle de constitucionalidade. **Suprema:** revista de estudos constitucionais, Brasília, v. 2, n. 1, p. 185-223, jan./jun. 2022. Disponível em: <https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/151/58>. Acesso em: 13 jun. 2025.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à lei de desapropriação:** Constituição de 1988 e leis ordinárias. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Parecer - Exame do risco de modulação de efeitos no RE 574.706 (ICMS na base do PIS e da COFINS):** Segurança Jurídica e Proteção da Confiança. Excepcional Interesse Social: necessária demonstração objetiva. 2018. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/10/parecer-b3p-icms-na-base-do-pis-e-da-cofins-1.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

FOLLONI, André Parmo. Desenvolvimento e segurança jurídica tributária na jurisprudência do STF. In: Clève, Clémerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro:** Constituições econômicas e social. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 89-107.

FRANÇA, Rodrigo Marques. **Segurança jurídica e a modulação dos efeitos nas decisões judiciais em matéria tributária:** uma proposta de aplicação. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8608/1/Rodrigo%20Marques%20Franca.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

GANDRA, Ives. O Supremo Tribunal Federal e o consequencialismo jurídico. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 76, p. 217-218, abr./jun. 2020. Disponível em: [https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904650/Ives\\_Gandra.pdf](https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1904650/Ives_Gandra.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025.

GOMES, Rodolfo Perini. Superação prospectiva (prospective overruling) como regra: (in)segurança jurídica em caso de virada jurisprudencial. **Revista de Doutrina Jurídica**, Brasília, v. 111, n. 1, p. 28-45, 2020. Disponível em: <https://revistajuridica.tjdft.jus.br/index.php/rdj/article/view/535>. Acesso em: 13 jun. 2025.

KOFF, Eduardo Guerra. As razões de impacto orçamentário, o consequencialismo jurídico e a modulação temporal de efeitos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 22, n. 133, p. 75-89, maio/jun. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e lei complementar. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 28, n. 1, p. 179-190, jan./jun. 2008. Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12104/1/2008\\_art\\_hbmachado.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12104/1/2008_art_hbmachado.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025.

MENDES, Gilmar Ferreira. A declaração de Inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade e a declaração de inconstitucionalidade de caráter restritivo ou limitativo no Direito brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo: estudos em homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho**. Rio de Janeiro: Ed. América Jurídica, 2002. p. 419-448.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação dos efeitos**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

NEVES, Mariana Barboza Baeta. A modulação de efeitos e sua aplicação em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 7, n. 42, p. 46-66, jan./fev. 2014.

PEIXOTO, Ravi de Medeiros. **A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/17050/1/Ravi%20Peixoto%20-%20A%20MODULACAO%87%83O%20DA%20EFIC%81CIA%20TEMPORAL%20NA%20REVOGA%87%83O%20DE%20PRECEDENTES.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2025.

PINTO, Thiago Silveira Costa. **Modulação de efeitos em matéria tributária à luz dos temas 69/STF, 1.093/STF e 745/STF**. 49 f. 2022. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) — Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Brasília, 2022. Disponível em: [http://52.186.153.119/bitstream/123456789/3996/1/TCC\\_THIAGO%20SILVEIRA%20COSTA%20PINTO\\_GRADUA%87%83O%20EM%20DIREITO.pdf](http://52.186.153.119/bitstream/123456789/3996/1/TCC_THIAGO%20SILVEIRA%20COSTA%20PINTO_GRADUA%87%83O%20EM%20DIREITO.pdf). Acesso em: 13 jun. 2025.

RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e a jurisprudência do STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 178/25, p. 25-49. 2010.

ROMITA, Arion Sayão. Função social do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391-400.

SCARPARO, Eduardo; POMJÉ, Caroline. Modulação para proteger direitos subjetivos. **Revista Brasileira de Direito Processual**: RBDPro, Belo Horizonte, v. 28, n. 112, p. 41-61, out./dez. 2020.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. **Revista de Direito Administrativo FGV**, n. 248, p. 130-158, 2008. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41531>. Acesso em: 13 jun. 2025.

TESSARI, Cláudio. **Modulação dos Efeitos do STF: Parâmetros para Definição do Excepcional Interesse Social**. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022.

TORRES, Héleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.