

Hermenêutica Jurídica, Consequencialismo e Modulação de Efeitos em Julgamentos Tributários pelo STF em 2021 *Legal Hermeneutics, Consequentialism and Modulation of Effects in Tax Judgements by Brazilian Supreme Court in 2021*

Blader Henrique de Lira Soares¹

Marcos de Lima Roitman²

Instituto de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) – Brasil

Sumário: 1. Introdução. 2. Os julgamentos com repercussão geral realizados pelo STF em 2021 e a modulação de seus efeitos. 2.1. ITCMD sobre bens no exterior (tema 825 do STF). 2.2. DIFAL de ICMS em vendas eletrônicas interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto (tema 1093 do STF). 3. Considerações finais. Referências.

Resumo: O presente estudo busca analisar a relação entre a hermenêutica jurídica e a eventual influência de argumentos extrajurídicos para fins de concessão da modulação de efeitos de julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Para tanto, foram selecionados dois julgamentos finalizados pelo STF em 2021 e com acórdãos já disponibilizados, sob o rito da repercussão geral, cujos efeitos foram modulados, ressaltando-se as ações judiciais em curso. Para fins de uma análise mais aprofundada, são detalhados os fundamentos fático-jurídicos das lides submetidas ao crivo do STF e o entendimento que prevaleceu para, então, se analisar os argumentos e as consequências econômico-fiscais consideradas para a concessão de efeitos prospectivos aos julgados. Por fim, conclui-se que a questão merece ser objeto de estudos e debates mais aprofundados, mas que, em relação aos dois temas analisados, tais argumentos parecem ter sensibilizado os julgadores e conduzido à definição de efeitos *pro futuro* aos julgamentos proferidos.

Palavras-chave: Hermenêutica; Modulação de Efeitos; Consequencialismo; Direito Tributário; Supremo Tribunal Federal.

Abstract: This study seeks to analyze the relationship between legal hermeneutics and the possible influence of extrajudicial arguments for the purpose of granting the modulation of the effects of judgments made by the Supreme Court in tax matters. For this purpose, two judgments concluded by the STF in 2021 and with judgments already made available were selected, under the rite of general repercussion, whose effects were modulated, with the exception of ongoing lawsuits. For the purpose of a more in-depth analysis, the factual and legal foundations of the disputes submitted to the STF are detailed, as well as the prevailing understanding, so that the arguments and economic-tax consequences considered for granting prospective effects to the judgments can be analyzed. Finally, it is concluded that the issue deserves to be the object of further studies and debates, but that, in relation to the two themes analyzed, such arguments seem to have sensitized the judges and led to the definition of future effects of the judgments rendered.

¹Mestrando em Direito pelo IDP. Especialista em Direito Tributário, planejamento fiscal, finanças e controladoria. Advogado. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0829460148267111>. E-mail: bladerhenrique@gmail.com.

²Mestrando em Direito pelo IDP. Graduado em Ciências Contábeis e Direito. Auditor Fiscal da Receita Municipal em Teresina. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2454804881112552>. E-mail: macroitman@yahoo.com.br.

Keywords: Hermeneutics; Effects Modulation; Consequentialism; Tax law; Supreme Court of Justice.

1. Introdução

De acordo com Carlos Maximiliano, “a Hermenêutica Jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”³, sendo que a interpretação deste – oportuno destacar – pode apresentar mais de uma norma possível, desde que com observância ao “confronto de todas as outras normas da lei ou da ordem jurídica”⁴, em especial a vontade do legislador (presumidamente) e o teor gramatical do direito legislado.

Assim, o presente trabalho busca relacionar tais processos hermenêuticos à modulação de efeitos em matéria tributária e eventual “consequencialismo”⁵ ou “pragmatismo jurídico”⁶ nas soluções adotadas, por meio da análise de dois casos concretos julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no ano de 2021, sob a sistemática de repercussão geral. São eles os temas: 825 (acerca do Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações - ITCMD - em face de bens no exterior); e 1093 (sobre o diferencial de alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS - em vendas eletrônicas interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto). Dessa forma, este artigo pretende perquirir acerca da seguinte indagação: o método hermenêutico empregado pelo STF utilizou-se decisivamente de argumentos extrajurídicos (notadamente aqueles relacionados às consequências econômico-financeiras) para fins de concessão da modulação de efeitos nos julgamentos analisados?

Nesse sentido, longe de se olvidar acerca da importância da conexão entre o mundo jurídico e os fatos⁷, inclusive em função da previsão incorporada ao ordenamento jurídico - segundo a qual “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”⁸ -, este estudo apenas objetiva ponderar que, se por um lado, não convém abstrair completamente os efeitos práticos das decisões judiciais, de outro, também não se pode ignorar a necessidade de coerência sistemática do Direito, sob pena de afrontar-se não apenas a segurança jurídica e o dever de adequada motivação das decisões judiciais, mas também a própria autonomia científica do Direito.

Com efeito, embora se prestigie o que atualmente tem sido denominado de Análise Econômica do Direito, há que ser ressalvado que a tal título não se devem tolerar

³MAXIMILIANO, C. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 20ª ed, Forense, Rio de Janeiro, 2011, p. 14.

⁴KELSEN, H. *Teoria Pura do Direito*, 6ª ed, Martins Fontes, São Paulo, 1998, p. 248.

⁵[...] falar em consequencialismo é considerar também os resultados, mas sem limitação da compreensão ao papel da felicidade [...] aceitando-se que argumentos baseados nas consequências se fundem com os interesses nos resultados, uma adequada compreensão de consequencialismo demanda adequado entendimento de resultado: ‘Um resultado significa o estado de coisas consequente de qualquer variável relativa à decisão em questão [...]’. In: NASCIMENTO NETTO, A.D. *Análise Econômica do Direito à elisão fiscal*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2017, p. 38.

⁶[...] ‘como a disposição de basear decisões públicas em fatos e consequências, não em conceitualismos e generalizações’. In: NASCIMENTO NETTO, A.D. *Ob. Cit.* p. 37. Assim, pode-se afirmar que “pragmatismo, neste ponto, não diferentemente do utilitarismo e do consequencialismo, volta-se ao estado de coisas em que mais benefícios para mais pessoas seja possível” In: NASCIMENTO NETTO, A.D. *Ob. Cit.*, p. 39.

⁷Repudiando-se, aqui, o conhecido brocardo segundo o qual *fiat justitia, pereat mundus*, ou seja, faça-se justiça ainda que o mundo pereça, tal qual Carlos Maximiliano adverte: “Quantos erros legislativos e judiciários decorrem da orientação retrógrada da exegese!”. In: MAXIMILIANO, C. *Ob. Cit.*, p. 11.

⁸Previsão contida no art. 20 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB).

casuísmos e decisões nas quais, a pretexto de aplicar o Direito, primeiro o julgador decide, e só então é elaborada a fundamentação, ensejando uma "interpretação do enunciado legislativo em uma avaliação exclusivamente econômica, de maneira e legitimar uma economia com função normativa, que imponha a própria vontade ao legislador e ao juiz"⁹.

Essa "polaridade entre eficiência econômica e certeza jurídica", a que se refere José Eduardo Faria¹⁰ acaba por prejudicar ambas as ciências que, ao invés de coexistirem harmonicamente, tornam-se antagônicas. A primeira, dotada de racionalidade material, focada na obtenção de recursos e vinculativa para a obtenção de resultados próprios, mas a segunda, que não pode ser utilizada, num Estado Democrático de Direito, como mero instrumento formal de poder, pois "o direito tenderia a ser relativizado em sua generalidade abstrata por critérios de oportunidade e interpretação, perdendo, em função de sua validade formal, sua capacidade de legitimar o processo"¹¹ legislativo e, no caso deste estudo, a fundamentação das decisões do STF.

Em tais situações, talvez seja o caso de concordar com Jeremy Waldron e prestar uma maior deferência à separação dos Poderes da República:

"[...] a revisão judicial fundamentada no Direito é inadequada para sociedades razoavelmente democráticas cujo principal problema não é a disfuncionalidade das suas instituições legislativas, mas que seus membros discordem sobre os Direitos"¹².

Porém, considerando a interpretação do ordenamento jurídico realizada pelo STF, principalmente ao julgar demandas sob a sistemática de repercussão geral, cujos efeitos jurídicos são vinculantes aos demais órgãos do Poder Judiciário (art. 927, III, CPC), não se pode desconsiderar a essencialidade de emprego da "*economic analysis* [...]" e "[de] critérios microeconômicos para 'escrutinar o direito' e para avaliar a congruidade de seus institutos"¹³ e, com isto, tornar possível a concretização das decisões e efetivação do objetivo do Direito: pacificação social¹⁴.

A inobservância desses efeitos jurídicos a partir de observador externo ao Direito – no caso, sob o prisma econômico-fiscal – pode ocasionar disrupturas na consecução de outros objetivos do direito, como as "políticas públicas que dependem para sua concretização do bom estado e da boa gestão das finanças públicas", como alerta Ulisses Schwarz Viana:

"[...] na análise econômica do direito (*Law and Economics*) que tenta, a nosso ver, colonizar a lógica do sistema jurídico com a lógica primordialmente econômica, o que na óptica da teoria autopoiética seria inadmissível, há importantes observações que podem estimular a abertura cognitiva do sistema jurídico ao introduzir [...] a observação que a promoção da justiça social envolve medidas que para sua implantação e desenvolvimento passam, necessariamente, pela disponibilidade de meios econômicos e, assim, do meio de reprodução comunicativa do sistema econômico: o dinheiro [...]. Parece óbvio, este fato, mas quando se observam empiricamente decisões produzidas pelo sistema jurídico, sob o manto semântico da

⁹PERLINGIERI, P. *Perfis de Direito Civil*. 2ª ed, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, p. 63.

¹⁰FARIA, J.E. *O Direito e Economia na Democratização Brasileira*, Saraiva, São Paulo, 2013, p. 19.

¹¹FARIA, J.E. *Ob. Cit.*, p. 16.

¹²Trata-se de livre tradução do seguinte excerto: "(...) *rights-based judicial review is inappropriate for reasonably democratic societies whose main problem is not that their legislative institutions are dysfunctional but that their members disagree about rights*". In: WALDRON, J. "The Core of the Case Against Judicial Review", *The Yale Law Journal*, vol. 115, nº 6, apr. 2006, p. 61.

¹³PERLINGIERI, P. *Ob. Cit.*, p. 64.

¹⁴"[...] o Direito deve estar alinhado com o contexto social, sob pena de deixar de lado uma diretriz que não deve ser deslembada, qual seja, a de que 'A causa final do direito', escreve Cardozo, 'é o bem-estar da sociedade'". In: NASCIMENTO NETTO, A.D. *Ob. Cit.*, p. 39.

justiça em seu caráter distributivo ou social, percebe-se que em algumas delas não há uma consideração dos limites materiais das estruturas sociais, o que as fazem incidir em dificuldades de eficácia prática em sua execução, o que faz com que o direito se depare com o risco de sua própria *disfuncionalidade* [...]”¹⁵.

A identificar como o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos dos julgamentos de temas de repercussão geral em 2021, utiliza-se a metodologia descritiva¹⁶ e, quanto aos procedimentos, compreender-se-ão as pesquisas bibliográfica e jurisprudencial.

Foram utilizados cumulativamente cinco critérios para selecionar as decisões a serem analisadas: (1) terem sido enunciadas pelo STF; (2) com reconhecimento de repercussão geral; (3) cujo mérito da lide tenha sido julgado (ou finalizado) em 2021; (4) envolvendo matérias afetas ao Direito Tributário; (5) e nas quais houve a modulação dos seus efeitos. Após o emprego destes filtros, chegou-se unicamente aos dois casos acima mencionados^{17 18}, os quais passa-se a analisar.

2. Os julgamentos com repercussão geral realizados pelo STF em 2021 e a modulação de seus efeitos

2.1. ITCMD sobre bens no exterior (tema 825 do STF)

No julgamento do tema 825 do STF (referente ao Recurso Extraordinário nº 851.108), estava-se a decidir acerca da possibilidade de leis estaduais, ainda que ausente Lei Complementar nacional específica sobre o tema, instituírem o Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações (ITCMD), nas situações em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Nesse sentido, oportuno transcrever o disposto no art. 155, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88):

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

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

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de *cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior”.

No caso concreto submetido a apreciação, questionava-se a constitucionalidade da Lei do Estado de São Paulo nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, instituir o Imposto sobre Heranças e Doações em face de situações com elementos relevantes de

¹⁵SCHWARZ VIANA, U. “Horizontes da justiça: complexidade e contingência no sistema jurídico”, *Universidade de São Paulo*, 2013, p. 143-144.

¹⁶MAURY RAUPP, F. & MARIA BEUREN. *Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais*. 3ª ed., Atlas, São Paulo, 2006, p. 81-82.

¹⁷Tais filtros foram empregados na base disponível no endereço eletrônico do STF. *In*: STF. *Teses de Repercussão Geral*. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/repercussao geral/teses.asp>, acesso em: 02 jan. 2022.

¹⁸Optou-se por não se analisar o tema 745 (RE 714.139) em virtude de a íntegra da decisão, que concedeu a modulação de efeitos, ainda não estar disponível para consulta até a data de elaboração do presente estudo, finalizado em: 11 jan. 2022.

conexão com o exterior, visto nunca ter sido editada a Lei Complementar prevista no art. 155, § 1º, III, da CF/88. Veja-se o teor do dispositivo questionado:

“Artigo 4º – O imposto devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o ‘de cujus’ possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I – sendo corpóreo o bem transmitido:

a) quando se encontrar no território do Estado;

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II – sendo incorpóreo o bem transmitido:

a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;

b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado”.

Em apertada síntese, para embasar a tese segundo a qual seria possível a instituição da hipótese de incidência diretamente pela lei do ente regional, nos moldes do art. 4º da Lei estadual (acima transcrito), argumentou-se que o art. 24, I, § 3º, da CF/88¹⁹ teria estabelecido a competência concorrente para legislar, de modo que, ausente lei federal, caberia aos estados a competência legislativa plena. Adicionalmente, o art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)²⁰ também albergaria tal pretensão, além de serem alegadas questões atinentes a isonomia na tributação de bens no Brasil e no exterior, além da necessidade de prover os cofres públicos estaduais de recursos, a despeito da inércia do legislador federal.

Por outro lado, para negar a possibilidade de instituição do imposto em questão, invocou o Contribuinte, basicamente, os argumentos de que o art. 155 da CF/88 regulou situação específica, prevendo inclusive a figura de Lei Complementar, que, no caso, teria também a função de evitar conflitos de competência em matéria tributária, sendo norma de eficácia contida²¹, de modo que somente poderia produzir efeitos após a edição de Lei Complementar nacional, a qual, até a presente data, ainda não foi aprovada²².

De toda forma, o presente estudo busca analisar a influência de eventuais argumentos extrajurídicos para fins de concessão da modulação de efeitos,

¹⁹O artigo 24 da Constituição Federal de 1988 diz que “compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”. In: Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em: 06 dez. 2021.

²⁰O parágrafo 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) preceitua que “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”. In: Brasil, *Idem*.

²¹Aqui, optou-se por manter-se fiel à expressão contida no Recurso Extraordinário nº 851.108/SP, que, conquanto tenha feito expressa menção à doutrina de José Afonso da Silva, aparentemente quis de fato referir-se ao que o citado doutrinador cunhou de normas de eficácia limitada. In: AFONSO DA SILVA, J. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 6ª ed, Malheiros, São Paulo, 2004, pp. 86 e ss.

²²Logo após a publicação do acórdão do RE nº 851.108/SP, os Projetos de Lei Complementar (PLP) nº 37/2021 e nº 67/2021 foram apresentados para discussão legislativa na Câmara dos Deputados, buscando regulamentar a incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, nos casos de doador com domicílio ou residência no exterior, ou de *de cujus* que possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Tais projetos (PLP nº 37/2021 e PLP nº 67/2021) foram apensados ao PLP nº 363/2013 - o qual até a presente data ainda se encontra em tramitação legislativa. In: Brasil. *PLP 363/2013*, disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=602765>, acesso em: 05 jan. 2022. Anteriormente à decisão do STF ora analisada, e igualmente sobre o tema, também foram propostos os Projetos de Lei do Senado (PLS) nº 432/2017 e nº 164/1989, encontrando-se este último atualmente arquivado.

notadamente em relação àqueles que privilegiam as consequências econômico-financeiras que a eventual declaração de inconstitucionalidade com atribuição de efeitos *ex tunc* poderia acarretar. Nesse ponto, assim restou consignado na proposta de modulação de efeitos levada a debate pelo min. Dias Toffoli (relator):

“Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$ 5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata. A nota técnica da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, encaminhada em conjunto com o memorial da mesma unidade federada, é esclarecedora quanto esse quadro:

20. Conforme apontamos no Anexo I, caso a decisão da Suprema Corte seja desfavorável ao Fisco haverá perda imediata de R\$ 2.697.574.686,53 [...] de crédito tributário, referente aos valores discutidos judicialmente;

21. Haverá, ainda, a necessidade de restituir aos contribuintes todos os valores constantes do Anexo II, referentes ao imposto espontaneamente recolhido, que totalizará uma despesa de R\$ 271.654.444,56 [...].

22. Conforme apontamos no anexo III, ainda, haverá a impossibilidade de recebimento dos valores referentes a lançamentos de ofício que aguardam julgamento pelo contencioso administrativo, o que totaliza uma perda imediata de R\$ 225.081.552,67 [...].

23. Além dos valores citados acima, haverá perda de receita futura. Considerando a soma dos valores de transmissões que foram lançados de ofício, declarados espontaneamente ou impossibilitados de lançamento em virtude de decisão judicial nos últimos 5 (cinco) anos e projetando o mesmo volume de transmissões para os próximos 5 (cinco) anos, sem qualquer tipo de correção inflacionária, podemos estimar um volume de transmissões tributáveis no valor de R\$ 55.596.094.377,61 [...], que geraria uma arrecadação na ordem de R\$ 2.223.843.775,10 [...], desconsiderando qualquer acréscimo como multas punitivas ou de mora ou juros”²³.

Nesse ponto, cabe uma singela observação: de acordo com a nota técnica da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, juntada aos autos do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (e referida no excerto do voto do min. Dias Toffoli acima transcrito), os valores espontaneamente pagos pelos contribuintes referentes ao ITCMD relativo a situações envolvendo bens no exterior ou com doador (ou *de cujus*) residente ou domiciliado fora do Brasil correspondem a menos de 10% (dez por cento) do montante total *sub judice* (judicial ou administrativamente), ou seja, nesse caso em particular, a grande maioria dos valores de imposto lançados foi objeto de contestação, e apenas uma minoria foi espontaneamente recolhida aos cofres públicos.

Em prosseguimento, e considerando que a tese exposta no voto do relator sagrou-se vencedora no julgamento ora analisado (após o reajuste de seu voto, no que tange à modulação conferida), pode-se afirmar que foram levados em conta pelo STF argumentos relativos às consequências financeiras²⁴ da declaração de inconstitucionalidade da lei do estado de São Paulo que previu a incidência do ITCMD também em relação a fatos envolvendo bens no exterior.

Contudo, não parecem despiciendas as advertências proferidas no voto (vencido) do Min. Marco Aurélio de Mello, no mesmo julgado, abaixo resumidas:

²³STF. *Recurso Extraordinário nº 851.108 - São Paulo*, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>, acesso em: 07 jan. 2022, p. 31-32.

²⁴Tais razões foram denominadas por parcela da doutrina de argumentos *ad terrorem*. In: MIRANDA MOLINARI, F. “O pragmatismo tributário na balança e a modulação de efeitos no STF”, *Revista Consultor Jurídico*, publicado em: 03 jan. 2022, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-03/molinari-pragmatismo-tributario-modulacao-efeitos-stf>, acesso em: 05 jan. 2022.

“Ou bem se tem, presente lei complementar, instituição do Imposto sobre doação realizada por domiciliado ou residente no exterior, ou não se tem, sendo forçoso reconhecer impróprio cogitar de terceiro grupo – disciplina até que sobrevenha norma geral da União –, ao argumento de os Estados e o Distrito Federal permanecerem à míngua de receita tributária tendo em conta desídia do legislador federal. [...]

Deixo de modular os efeitos da decisão. Eis a denominada inconstitucionalidade útil. Praticamente aposta-se na morosidade da Justiça. Proclamado o conflito da norma com a Constituição Federal, mitiga-se esta sob o ângulo da higidez, como se não estivesse em vigor até então, e assenta-se, como termo inicial do surgimento de efeitos da constatação do conflito, a data da publicação do acórdão. Lei inconstitucional é lei natimorta”²⁵.

Outrossim, resumidamente, podem-se destacar as seguintes razões empregadas pelos eminentes julgadores no debate acerca da modulação de efeitos, extraídas do voto proferido pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, do RE 851.108/SP:

“[...] não só o Estado de São Paulo, mas também diversas outras unidades federadas já editaram leis prevendo a cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal. [...] Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$ 5.418.145.428,86, em valores estimados. [...] Já houve algumas decisões proferidas no âmbito da Corte nas quais foi reconhecida a possibilidade de os estados, com base na competência legislativa plena, editarem leis prevendo a cobrança do ITCMD sobre doações ou bens objetos de herança provenientes do exterior”²⁶.

Portanto, é possível afirmar que houve duas razões principais a amparar a modulação de efeitos conferida: uma alegada mudança jurisprudencial, que demandaria a concessão de efeitos *pro futuro* em razão da segurança jurídica; combinada às possíveis consequências econômico-financeiras²⁷ adversas que a ausência de atribuição de efeitos prospectivos à decisão poderia acarretar aos cofres públicos estaduais.

Nesse ponto, em relação ao tema 825, é possível identificar parcial semelhança com as conclusões apontadas no estudo conduzido por Paulo Adyr Dias do Amaral, Raphael Silva Rodrigues e Diogo Mello Brazilioli:

“Em vista do acima exposto, conclui-se que o significado de ‘segurança jurídica’ e ‘excepcional interesse social’ nas fundamentações das modulações de efeitos das decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de norma tributária desencadeia no risco de prejuízo ao Erário”²⁸.

Em relação a este julgamento, portanto, o STF adotou o consequencialismo e não o pragmatismo como técnica de decisão, buscando minimizar os impactos estritamente econômicos sobre as receitas dos Estados, sem maiores fundamentos quanto ao real impacto que a decisão poderia trazer, tanto em relação àqueles quanto

²⁵STF. *Op. Cit.*, p. 68-69.

²⁶STF. *Op. Cit.*, p. 31-32.

²⁷“[...] o Direito ganha quando, mesmo não desconsiderando absolutamente as abordagens mais puramente filosóficas ou morais, se abre também para outros ramos de saber que metodologicamente se afiguram menos filosófica e moralmente especulativos, mais lineares, mais equacionáveis” *In*: NASCIMENTO NETTO, A.D. *Ob. Ci.*, p. 26.

²⁸DIAS DO AMARAL, P.A; SILVA RODRIGUES, R. & MELLO BRAZIOLI, D. “O significado das expressões ‘segurança jurídica’ e ‘excepcional interesse social’ nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária”, *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº. 94, Belo Horizonte, jul./ago. 2018, p. 134.

para os contribuintes sujeitos à exação, e utilizando-se de definições imprecisas sobre os conceitos de *segurança jurídica* e *excepcional interesse social*^{29 30 31}.

2.2. *DIFAL de ICMS em vendas eletrônicas interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto (tema 1093 do STF)*

A lide submetida ao STF no tema 1093 era verificar se seria possível aos Estados de destino cobrar o Diferencial de Alíquota (DIFAL) de ICMS com base na regra de competência ampliada pela EC 87/2015, sem a edição de lei complementar estabelecendo-lhe as Regras Gerais; ou se seria suficiente a vigência de um Convênio do CONFAZ e sua internalização (por lei ordinária estadual), sob o fundamento de que as alterações promovidas pela referida EC poderiam ser interpretadas como normas de eficácia plena e não representariam “inovação”³² na engenharia do ICMS.

Os Contribuintes argumentaram a inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 93/2015 e das Leis estaduais ordinárias que o internalizaram, diante da necessidade de edição de Lei Complementar para instituição das Normas Gerais³³ para o exercício da competência tributária³⁴ ampliada pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, que alterou o art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição. Confira-se:

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

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

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro

²⁹Conceitos esses previstos no art. 27 da lei reguladora do processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC): “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”. In: Brasil. *Lei nº 9.868 de 1999*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm, acesso em: 06 jan. 2022.

³⁰Tais expressões também foram citadas no art. 11 da lei que regulamentou a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF): “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”. In: Brasil. *Idem*.

³¹Ainda, o art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC) também contemplou ambos os conceitos, ainda que com ligeira alteração: “Art. 927 - § 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.” In: Brasil. *Lei nº 13.105 de 2015*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm, acesso em: 06 jan. 2022.

³²Assim, nota-se que, da mera leitura do texto constitucional, já se sabe de quem é a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, bem como se sabe qual Estado tem direito a cada parcela da alíquota total do ICMS. Mesmo em relação ao ICMS incidente sobre operações interestaduais que atraíam o recolhimento de alíquota interestadual e DIFAL, as questões elencadas nas alíneas do inciso XII do art. 155 da CR/88 já estão, portanto, suficientemente regulamentadas pelo texto constitucional e pela LC n. 87/96. A inovação trazida quanto ao DIFAL por tal reforma constitucional não acarretou a necessidade de edição de nova lei complementar”. In: STF. *Op. Cit.*, p. 08.

³³Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’” In: STF. *Op. Cit.*, p. 09.

³⁴Conforme Tácio Lacerda Gama, competência é “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição e fiscalização de tributos”. In: LACERDA GAMA, T. *Fundamentos para uma teoria da nulidade*, Noeses, São Paulo, 2009, p. 218.

Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)“.

Os Tribunais de Justiça estaduais haviam adotado entendimento pacífico de que a EC 87/2015 “não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar”³⁵.

Os Fiscos estaduais defendiam, tal como a jurisprudência formada, que teria havido mera “reformulação da incidência do ICMS naquela específica hipótese, e não criação de uma nova”³⁶ razão pela qual o exercício pleno da competência tributária – no caso concreto, pelo DF (com a edição da lei ordinária nº 5.546/2015) – observou o art. 155, II, da CF, e que a referida Emenda Constitucional teria introduzido regras de eficácia plena, restando afastada a defendida violação ao art. 146, I e III e ao art. 155, § 2º, XII.

Diante do escopo deste estudo, importa apenas destacar que o STF, por maioria, vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux, acolheu a tese defendida pelos Contribuintes, para afastar a exigência do DIFAL antes da edição de Lei Complementar nacional específica, tendo dado provimento ao Recurso Extraordinário nº 1.287.019.

Ou seja, interpretaram-se as alterações inseridas pela Emenda Constitucional nº 87, o Convênio e lei ordinária referidos para se declarar que, conquanto válidas as Leis ordinárias estaduais que buscaram internalizar o referido convênio, a moldura jurídica da hipótese de incidência do DIFAL apenas se aperfeiçoaria com a edição de Lei Complementar nacional, razão pela qual aquelas careceriam de vigência³⁷.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, entretanto, restou vencido quanto à modulação dos efeitos do julgamento, pelos mesmos fundamentos – notórios – delineados no tópico anterior.

Prevaleceu, no ponto, a compreensão do Ministro Dias Toffoli, que ponderou as *consequências econômico-fiscais negativas* aos estados e ao Distrito Federal, se não fossem modulados os efeitos do julgamento, bem como considerou que a referida Emenda Constitucional era resultado de um *esforço político* de melhor distribuição de receitas decorrentes da arrecadação do ICMS. Assim, a proibição da arrecadação após o julgamento e eventual restituição dos valores recebidos pelos entes políticos teria o condão de “piorar” o *status quo ante*. Leia-se:

“[...] No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio.

Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação

³⁵Vide o acórdão recorrido no paradigma julgado no RE 1.287.019/DF. In: STF. *Op. Cit.*, p. 23.

³⁶STF. *Idem*.

³⁷Considerando que “o Diploma Maior não cria tributos, apenas autoriza a instituição pelo ente federado” In: STF. *Op. Cit.*, p. 04.

inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.

Reproduzo as considerações lançadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal nas informações por ele prestadas na ADI nº 5.469/DF (em julgamento conjunto):

'Nesse sentido, vai se estabelecer uma situação de vácuo normativo, na qual as operações interestaduais que destinem bens ou serviços a outros entes federados simplesmente ficarão carentes de um regime jurídico imediatamente aplicável. (...) Trata-se de uma situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional n. 87/2015'''³⁸.

Concluiu-se, sob essa Análise Econômica do Direito³⁹, pela postergação dos efeitos do julgamento apenas para o ano de 2022, a fim de que o Congresso Nacional pudesse suprir a lacuna legislativa (edição de lei complementar nacional) reconhecida para regular a nova competência tributária para a instituição do DIFAL de ICMS prevista pela EC nº 87/2015 – o que efetivamente ocorreu, mas apenas em 05/01/2022, quando publicada a Lei Complementar nº 190⁴⁰.

Portanto, a despeito de reconhecidamente inconstitucional pelo órgão máximo do Poder Judiciário, foi mantida a exigência deste imposto até dezembro de 2021, ressalvadas apenas as ações em curso, em desprestígio à inércia daqueles que não se insurgiram contra a exigência.

Em sede de embargos de declaração, os Estados da Federação – admitidos como *amicus curie* – pugnaram pela desnecessidade de se ressaltar as ações judiciais em curso, pois criaria efeitos econômico-concorrenciais nefastos, já que as grandes redes varejistas que ajuizaram ações teriam custos fiscais muito inferiores aos seus concorrentes que não o fizeram, principalmente se considerado que, durante o atual período pandêmico, o comércio tem migrado para sua forma eletrônica.

Por oportuno, confira-se o apelo à análise econômica do direito de que se valeram os estados federados:

"Consta dos autos da ADI 5.469 a informação do Conselho Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ) de que, em dados de 2019, a arrecadação do ICMS com o diferencial de alíquotas totalizou quase *R\$ 10 bilhões de reais*. Naturalmente, o aumento exponencial do comércio eletrônico traz consigo o proporcional incremento da arrecadação tributária com as operações do setor. Vejam-se alguns exemplos na tabela abaixo, a partir de informações prestadas pelas Secretarias de Fazenda dos Estados citados que refletem valores significativamente superiores aos do exercício de 2019:

Estado	Arrecadação DIFAL / 2020
Goiás	R\$ 535.745.649,30
Mato Grosso do Sul	R\$ 258.559.067,00

³⁸STF. *Op. Cit.*, p. 48-99.

³⁹Apesar da crítica à essa técnica, pois "é jurídico aquilo que cuidado pela norma. Preocupações de outra natureza pertencem a diversos momentos da compreensão de um fenômeno ou problema social, mas jamais será o foco de exame e de conclusões de um autêntico cientista do Direito". *In: NASCIMENTO NETTO, A.D. Ob. Cit.*, p. 25.

⁴⁰Considerando o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, "b", da CF, pode-se afirmar que o DIFAL apenas poderá ser exigido a partir de 01/01/2023, portanto.

Minas Gerais	R\$ 1.177.522.289,89
Pará	R\$ 314.380.754,37
Rio Grande do Sul	R\$ 712.758.078,17

Ora, a importância da preservação da arrecadação desses valores e da estrutura federativa do imposto levou o e. Supremo Tribunal Federal a reconhecer a necessidade de modulação de efeitos da decisão, inclusive com a fixação de um marco temporal futuro, qual seja o exercício de 2022. Ao se admitir a desoneração do imposto pela irrestrita ressalva às ações em curso, o r. acórdão apresenta vício de contradição, porquanto a modulação de efeitos deixa de produzir o alcance prático almejado, nos termos de sua própria fundamentação⁴¹.

No mesmo sentido manifestou-se em recurso o Distrito Federal, parte no paradigma analisado, destacando – inclusive com a juntada de Parecer da sua Secretaria de Fazenda – que “Apenas a título exemplificativo, a estimativa de perda do Distrito Federal com a ressalva feita é de aproximadamente 700 milhões de reais”, razão pela qual a declaração de inconstitucionalidade com garantia ao direito à restituição do indébito àqueles contribuintes que têm ações em curso implicaria, segundo o então embargante, em se “conceder incentivo fiscal a litigantes contumazes”, em alegada ofensa à segurança jurídica.

O Distrito Federal fundamentou o pedido de modulação dos efeitos com a exclusão das ações em curso (de modo que todos os contribuintes fossem beneficiados pela decisão a partir do ano de 2022), nos seguintes fundamentos:

“Dito de outra forma, a decisão de ressaltar as ações judiciais em curso, além de criar incentivo contraditório (já que estimula particulares a questionarem toda e qualquer norma, sob pena de não se beneficiarem de decisão judicial futura), gera uma situação de irracionalidade na concessão de benefício fiscal, já que o ajuizamento, ou não, de ação judicial não pode ser o critério a ser utilizado em política fiscal⁴².”

A mera referência dos Estados “prejudicados” ao prejuízo na arrecadação, à piora de suas situações econômico-fiscais e aos (eventuais) impactos nas políticas públicas não deveriam, entretanto, autorizar a manutenção de exigências tributárias inconstitucionais, sob pena de inobservância do critério de racionalidade jurídica exposto por José Eduardo Faria, já que o sistema jurídico não pode ser tido “como um mero recurso de poder à disposição destes últimos [estados], por meio do qual implementam e executam decisões sempre justificadas em nome de um equilíbrio apresentado como sendo de ‘interesse público’⁴³. Este interesse público é de que as leis sejam elaboradas com indelével observância à Constituição Federal, com isso materializando-se o valor da segurança jurídica.

Entende-se, nada obstante, *inexistir uniformidade*^{44 45} na utilização da modulação dos efeitos de julgamento pelo STF, como também verificado no caso ora

⁴¹STF. *Idem*.

⁴²STF. *Idem*.

⁴³FARIA, J.E. *Ob. Cit.*, p. 15.

⁴⁴Em igual sentido, MIRANDA MOLINARI, F. “O pragmatismo tributário na balança e a modulação de efeitos no STF”. *Revista Consultor Jurídico*, publicado em: 03 jan. 2022, Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-03/molinari-pragmatismo-tributario-modulacao-efeitos-stf>, acesso em: 05 jan. 2022.

⁴⁵Felizmente, tem-se notícia de que a Câmara dos Deputados não ignora a necessidade de fixação de regras claras sobre o instituto, de modo que nomeou comissão de ilustres juristas para estudar e propor a regulamentação do tema em questão. *In*: Brasil. *Câmara cria comissão de juristas para avaliar legislação sobre processo constitucional*. Disponível em:

analisado e tal como ocorrido no caso anterior, também foi vinculada a um juízo de valor além do jurídico, já que “sob o manto semântico da justiça”⁴⁶, o STF adotou uma posição mais “desejável do que uma outra, igualmente possível dentro do ponto de vista lógico”⁴⁷, externando a preocupação quanto às complexidades (elementos de problematização) econômico-fiscais externas ao sistema jurídico, mas que a ele se acoplam⁴⁸.

3. Considerações Finais

A análise dos casos escolhidos para debate permite afirmar, à luz dos votos vencedores, especialmente do relator, no caso do RE nº 851.108/SP (tema 825), e do redator do acórdão, no RE nº 1.287.019/DF (tema 1093) – os quais, em ambos os casos, coincidentemente recaíram na figura do Min. Dias Toffoli – foram empregados argumentos quanto ao consequencialismo econômico-financeiro dos Estados como fundamento para o Supremo Tribunal Federal conceder a modulação de efeitos de suas decisões, tendo tal linha argumentativa recebido destaque dentre as razões discutidas.

Ainda, cumpre pontuar que, em ambos os casos, coincidiram algumas questões acerca do debate: o eventual impacto nas contas públicas estaduais, em face das possíveis decisões tomadas; bem como o fundamento jurídico, que, em linhas gerais e ressalvadas as particularidades de cada caso concreto, consistiu na necessidade de edição de Lei Complementar para possibilitar a incidência tributária, seja por expressa disposição constitucional (em relação ao tema 825) ou em vista da impossibilidade de instituição de tributos diretamente pela Carta Política, que apenas estabelece a competência para a sua instituição (tema 1093).

De toda forma, e ainda que, diante da metodologia adotada, a presente pesquisa tenha abordado apenas dois casos paradigmáticos julgados pelo Excelso Pretório no exercício de 2021, a análise realizada permite afirmar que argumentos de ordem consequencialista ganharam inegável destaque quando do debate acerca das modulações de efeitos concedidas pela Corte Suprema, nos julgamentos com repercussão geral envolvendo o Direito Tributário. Assim, em resposta à indagação formulada ao início do presente trabalho, é possível concluir que, em ambas as decisões analisadas, o método hermenêutico empregado pelo STF valeu-se de argumentos relacionados às consequências econômicas adversas nas finanças públicas, como fundamento determinante para a concessão da modulação de efeitos às decisões proferidas.

A fim de evitar tais críticas, é necessário que o Legislativo, ou, na sua omissão, o próprio STF, estabeleça de forma clara e fundamentada parâmetros mais objetivos acerca das hipóteses de cabimento da modulação, notadamente quando considerados aspectos socioeconômicos, desde logo fixando-se as técnicas de decisão que se entendem possíveis àquela Corte Constitucional (por exemplo, pragmatismo, utilitarismo ou o consequencialismo) e o procedimento aplicável para fins de deliberação sobre eventual atribuição de efeitos prospectivos às suas decisões.

Portanto, e longe de se pretender aqui defender a completa dissociação entre a interpretação autêntica do ordenamento jurídico conferida pelos órgãos julgadores e as respectivas consequências fáticas (econômico-sociais), vislumbra-se a necessidade de se estabelecer um método que, além de mitigar a multiplicação de demandas judiciais similares e os potenciais efeitos adversos nas finanças (públicas ou privadas), traga definições mais precisas acerca dos conceitos de segurança jurídica e de excepcional interesse social, bem como que preveja uniformidade de tratamento em relação ao próprio momento oportuno para o debate acerca de eventual modulação de efeitos, especialmente em tempos de plenário virtual.

<https://www.camara.leg.br/noticias/710651-camara-cria-comissao-de-juristas-para-avaliar-legislacao-sobre-processo-constitucional/>, acesso em: 06 jan. 2022.

⁴⁶SCHWARZ VIANA, U. *Ob. Cit.*, p. 143.

⁴⁷KELSEN, H. *Teoria Pura do Direito*, 6ª ed., Martins Fontes, São Paulo, 1998, p. 251.

⁴⁸SCHWARZ VIANA, U. *Ob. Cit.*, p. 136-140.

Referências

- AFONSO DA SILVA, J. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 6ª ed., Malheiros São Paulo, 2004, pp. 86 e ss.
- BETTEGA SANTOS, F. "O controle e modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal e a sua repercussão no processo administrativo fiscal". *Conteúdo Jurídico*, Brasília, publicado em: 02 set. 2021, disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/57163/o-controle-e-modulao-de-efeitos-pelo-supremo-tribunal-federal-e-a-sua-repercusso-no-processo-administrativo-fiscal>, acesso em: 08 jan. 2022.
- Brasil. *Câmara cria comissão de juristas para avaliar legislação sobre processo constitucional*, disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/710651-camara-cria-comissao-de-juristas-para-avaliar-legislacao-sobre-processo-constitucional/>, acesso em: 06 jan. 2022.
- Brasil. *Lei nº 13.105*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm, acesso em: 04 jan. 2022.
- Brasil. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, acesso em: 06 dez. 2021.
- Brasil. *Decreto-Lei nº 4.657 de 1942*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm, acesso em: 22 dez. 2021.
- Brasil. *Lei nº 9.868 de 1999*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm, acesso em: 27 dez. 2021.
- Brasil. *Lei nº 9.882 de 1999*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9882.htm, acesso em: 27 dez. 2021.
- Brasil. *Lei nº 10.705 de 2000*, disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html>, acesso em: 03 jan. 2022.
- STF. *Recurso Extraordinário nº 851.108 – São Paulo*, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>, acesso em: 05 jan. 2022.
- STF. *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 851.108 – São Paulo*, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9185021>, acesso em: 05 jan. 2022.
- STF. *Recurso Extraordinário nº 1.287.019*, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9185021>, acesso em: 05 jan. 2022.
- STF. *Agravo de Instrumento nº 730.695 – Distrito Federal*, disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=44&dataPublicacaoDj=09/03/2009&incidente=2645007&codCapitulo=6&numMateria=24&codMateria=3>, acesso em: 05 jan. 2022.
- STF. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.352 – Minas Gerais*, disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=96&dataPublicacaoDj=28/05/2010&incidente=3854516&codCapitulo=5&numMateria=16&codMateria=3>, acesso em: 05 jan. 2022.
- DIAS DO AMARAL, P.A; SILVA RODRIGUES, R. & MELLO BRAZIOLI, D. "O significado das expressões 'segurança jurídica' e 'excepcional interesse social' nas fundamentações das Modulações de Efeitos das Declarações de Inconstitucionalidade de Norma Tributária", *Revista Fórum de Direito Tributário* nº. 94, Fórum, Belo Horizonte, jul./ago. 2018.

- FACURY SCAFF, F. "A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal". *Revista Consultor Jurídico*, publicado em: 19 abr. 2021, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoas-fisco-irresponsabilidade-fiscal#:~:text=Modular%20significa%20projetar%20os%20efeitos,isto%20%C3%A9%20desde%20sua%20edi%C3%A7%C3%A3o>, acesso em: 07 jan. 2022.
- FARIA, J.E. *O Direito e Economia na Democratização Brasileira*. Saraiva, São Paulo, 2013.
- KELSEN, H. *Teoria Pura do Direito*, 6ª ed., Martins Fontes, São Paulo, 1998.
- LACERDA GAMA, T. *Fundamentos para uma teoria da nulidade*, Noeses, São Paulo, 2009.
- LAVOCAT GALVÃO, J.O. "É preciso modular a modulação de efeitos? Reflexões sobre um desvirtuamento". *Revista Consultor Jurídico*, publicado em: 19 jun. 2021, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-19/artx-observatorio-constitucional-preciso-modular-modulacao-efeitos-reflexoes-desvirtuamento>, acesso em: 06 jan. 2022.
- MAURY RAUPP, F. & MARIA BEUREN. *Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais*, 3ª ed., Atlas, São Paulo, 2006.
- MAXIMILIANO, C. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 20ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 2011.
- MIRANDA MOLINARI, F. "O pragmatismo tributário na balança e a modulação de efeitos no STF". *Revista Consultor Jurídico*, publicado em: 03 jan. 2022, disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jan-03/molinari-pragmatismo-tributario-modulacao-efeitos-stf>, acesso em: 05 jan. 2022.
- NASCIMENTO NETTO, A.D. *Análise Econômica do Direito à elisão fiscal*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2017.
- PERLINGIERI, P. *Perfis de Direito Civil*, 2ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 2002.
- SCHWARZ VIANA, U. "Horizontes da justiça: complexidade e contingência no sistema jurídico". *Universidade de São Paulo*, 2013.
- WALDRON, J. "The Core of the Case Against Judicial Review". *The Yale Law Journal*. vol. 115, nº 6, Apr. 2006.