

## Parte Geral – Doutrina

---

# As Razões de Impacto Orçamentário, o Consequencialismo Jurídico e a Modulação Temporal de Efeitos

EDUARDO GUERRA KOFF

Graduando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Bolsista de Iniciação Científica BPA, Monografia de Conclusão de Curso aprovada com grau 10 e indicação à publicação, com o tema: "Modulação temporal de efeitos: análise da sua aplicação, a (in)constitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 e o Direito Tributário", sob orientação do Professor Pedro Augustin Adamy.

**RESUMO:** *Discute-se, no presente estudo, se o alcance dos termos contidos no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 permite que o contribuinte tenha rechaçado o seu direito à restituição do indébito indevidamente recolhido para priorizar a "saúde fiscal" do Estado. Ademais, adentra-se no campo do consequencialismo, já existindo inúmeros casos na seara tributária que contam com esse tipo de argumentação jurídica. Averiguar-se-á que as razões de impacto orçamentário à modulação de efeitos, em especial quando exclusiva e fortemente consequencialistas, não merecem, como regra, respaldo, pois, além de violar a Lei nº 9.868/1999 e os direitos constitucionais garantidos ao contribuinte, normalmente as consequências elencadas pelo Fisco não são sustentadas por nenhum dado empírico que permita aferir a probabilidade de elas de fato se materializarem.*

**PALAVRAS-CHAVE:** *Consequencialismo jurídico; impacto orçamentário; Lei nº 9.868/1999; modulação temporal de efeitos.*

**ABSTRACT:** *The present study discusses whether the scope of the terms contained in art. 27 of Law nº 9.868/1999 allows the taxpayer to have their right to return the improperly collected overpayment rejected to prioritize State fiscal health. Moreover, it steps into the field of consequentialism, where numerous cases in the tax field that rely on this type of legal argument appear. The reasons of budgetary impact to the modulation of effects will be verified, especially when exclusively and strongly consequentialist, as a rule, do not deserve support, because in addition to violating Law nº 9.868/1999 and constitutional rights guaranteed to the taxpayer, normally the consequences listed by the tax authorities are not supported by any empirical data to judge the likelihood of their materialization.*

**KEYWORDS:** *Legal consequentialism; budgetary impact; Law nº 9.868/1999; temporal modulation of effects.*

**SUMÁRIO:** [Introdução](#); [As razões de impacto orçamentário e os termos contidos no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999](#); [O consequencialismo jurídico e as razões de impacto orçamentário](#); [Conclusão](#); [Referências](#).

[76\\_RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA](#)

## INTRODUÇÃO

Especialmente após a promulgação da Constituição da República Federativa de 1988, instituiu-se dois fenômenos no ordenamento brasileiro: a nulidade (ex tunc) e a anulabilidade (ex nunc). Com o passar das últimas décadas, a regra da nulidade da lei inconstitucional tornou-se menos absoluta, sendo tratada como uma regra de preferência. Essa conclusão se deu pela plasticidade da norma constitucional, a qual, pela sua função social e vocacionada à interpretação evolutiva (living Constitution), foi oxigenando-se e reinventando o regime constitucional.

Nessa linha inovadora do sistema jurisdicional brasileiro, valendo a referência à tese de doutorado defendida pelo Ministro Gilmar Mendes na Faculdade de Direito da Universidade de Münster (1990), publicada na Alemanha, e, no Brasil, no livro *Jurisdição constitucional*, editou-se a Lei nº 9.868/1999<sup>1</sup>, dando-se ênfase a um instituto ainda pouco tratado no Brasil e com forte influência alemã: a modulação temporal de efeitos.

A Lei nº 9.868/1999, no art. 27, trouxe à tona a possibilidade expressa de o ato viciado ser anulável, com efeitos ex nunc, ou "ainda válido", com efeitos ex nunc pro futuro. Desse modo, especialmente a partir da edição desse diploma legal, em casos de excepcional interesse social e segurança jurídica, uma lei inconstitucional terá efeitos ex nunc, decorrente da sanção de anulabilidade e acarretando a irretroatividade da decisão, que é constitutiva e anula o ato a partir da sua publicação<sup>2</sup>.

Diz o art. 27 da Lei nº 9.868/1999 que, 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<sup>3</sup>.

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA 77](#)

Um dos argumentos mais suscitados pelo Fisco para a modulação temporal dos efeitos é o prejuízo fiscal que o ente público teria se eventual restituição do indébito ocorresse. Esse tipo de apelo da Fazenda Nacional tornou-se bastante comum e, apesar do quase raro acolhimento do pleito pelo Supremo Tribunal Federal, possui um debate cada vez mais presente.

O presente artigo buscará compreender se as razões de impacto orçamentário e os termos legais contidos no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 são compatíveis, ou seja, se eventual modulação de efeitos com base na proteção da confiança orçamentária não violaria, em regra, o alcance teleológico e sistemático de segurança jurídica e excepcional interesse social, à luz do diploma legal mencionado supra. Ademais, verificar-se-á se as alegações de impacto orçamentário, como ordinariamente são postas, possuem consistência a ponto de rechaçar ou relativizar os direitos constitucionais do contribuinte.

Ainda, serão tecidas considerações sobre o consequencialismo jurídico, adentrando em cases que repercutiram nessa esfera, compreendendo como a valoração dessas consequências no juízo de adequação de determinada decisão se insere, efetivamente, no mundo fático.

## **AS RAZÕES DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO E OS TERMOS CONTIDOS NO ARTIGO 27 DA LEI Nº 9.868/1999**

Há, inicialmente, um grande óbice à proteção da confiança orçamentária: a impossibilidade de o Estado possuir direitos fundamentais, considerando que a proteção da confiança objetiva, vinculada à segurança jurídica subjetiva, é um direito fundamental, o qual tutela o particular.

Klaus-Dieter Drüen explica que falta ao Estado aquilo que é essencial à aplicação do princípio da confiança: a possibilidade de ter a sua atuação surpreendida, em sentido negativo, pelo comportamento de uma outra pessoa<sup>4</sup>. Nessa esteira, a "proteção da confiança orçamentária" evidencia uma relação necessariamente antagônica: ao passo que o Estado se beneficia dessa proteção, automaticamente restringe direitos fundamentais do indivíduo. No Direito Tributário, a eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte fica suspensa durante o período de cobrança do tributo inconstitucional<sup>5</sup>.

[78 RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA](#)

Roque Carrazza, nesse viés, ensina que o mero interesse arrecadatário não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade: os direitos constitucionais do contribuinte<sup>6</sup>. Lembra Humberto Ávila que a segurança jurídica, tal como posta na CRFB/1988, não pode ser usada pelo Estado para, por meio da declaração de compatibilidade da lei, sem pronúncia da sua nulidade, suportar restrição dos direitos fundamentais de liberdade. A sua previsão constitucional o impede<sup>7</sup>.

Estaria o ente público, pelo viés da modulação de efeitos por impacto orçamentário, favorecendo-se da própria torpeza, porque, além de criar uma norma inconstitucional, auferir vantagens que necessariamente implicam na restrição dos direitos fundamentais do contribuinte. Compara Ives Gandra Martins: "Seria [modular os efeitos com base no 'rombo' orçamentário do Fisco] como permitir ao assaltante ficar com todo o produto do roubo declarado até o momento em que houve sua condenação, proibido de voltar a roubar as mesmas vítimas depois de condenado"<sup>8</sup>.

Desse modo, haveria 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. Nessa ponderação é, usualmente, a preservação do direito à

devolução do tributo indevidamente recolhido que deve prevalecer, já que somente assim será efetivamente protegido o comando constitucional de proteção ao indivíduo. Como menciona Fábio Martins de Andrade:

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOUTRINA 79](#)

Ora, imagine que a modulação, nos moldes ora analisados, retirará das empresas contribuintes que serão prejudicadas a possibilidade de se ressarcirem e, com isso, cumprir a sua função social (incrementar o lucro) ou expandir suas atividades (com reinvestimento de valor e/ou contratação de mais mão de obra). [...] Imagine a desvantagem competitiva da empresa contribuinte prejudicada (em relação àquela que simplesmente deixou de pagar o tributo posteriormente declarado inconstitucional ou foi beneficiada com a decisão).<sup>9</sup>

Haverá, ainda, em caso de modulação de efeitos com base no "rombo" orçamentário do Fisco, flagrante incentivo - cominado com uma alarmante ausência de punição - à criação de novas normas inconstitucionais. Viola-se, assim, a segurança jurídica objetiva, pois afeta a credibilidade e a estabilidade do Direito.

Veja-se hipoteticamente: o Estado X instituiu um imposto que se mostrou inconstitucional, tendo o ente estadual X e seus municípios, esses pela repartição da receita tributária, auferido receita indevida na arrecadação desse tributo. Eventual não compensação ou restituição dos valores indevidamente recolhidos ensejaria, além de ausência de proteção aos direitos fundamentais do cidadão, respaldo para o ente federativo não se responsabilizar pela criação de nova lei inconstitucional.

Suscita-se, como exemplo, o RE 556.664<sup>10</sup>. A maioria dos Ministros, nesse case, votou favorável à modulação de efeitos, com base no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, à exceção do Ministro Marco Aurélio. Assim, firmaram o entendimento de que, embora inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991<sup>11</sup>, os valores recolhidos indevidamente não deveriam ser devolvidos aos contribuintes, salvo se pleiteado judicial ou administrativamente até a data do julgamento, 11.06.2008.

[80 RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOUTRINA](#)

Ary Raghiant Neto sustentou que, a pretexto de prestigiar o princípio da segurança jurídica, a modulação dos efeitos dessa decisão do STF acabou por instigar a própria insegurança jurídica, por dois motivos: a um, porque foi preciso conviver com duas situações distintas e antagônicas em relação aos contribuintes que ingressaram com ações até 11.06.2008 e os que aguardaram o trânsito em julgado da decisão; a dois, porque a modulação de efeitos não pode servir como instrumento de estímulo à proliferação de normas flagrantemente inconstitucionais produzidas pela Administração Pública<sup>12</sup>.

Estar-se-ia, pela ausência de punição à proliferação de normas inconstitucionais, diante da cláusula tu quoque, que diz respeito ao exercício inadmissível de um direito quando a posição jurídica alegada tenha sido obtida mediante uma conduta ilegal ou contrária ao contrato. Explica Ana Paula Ávila que a fórmula tu quoque traduz, com generalidade, uma regra pela qual a pessoa que viole uma norma jurídica não poderia, sem abuso, exercer a situação jurídica que essa mesma norma lhe tivesse atribuído<sup>13</sup>.

Essa situação geraria, ainda, enriquecimento ilícito por parte do Fisco, às custas do particular. Coaduna-se o presente trabalho com o entendimento de Georges Abboud:

O STF, ao determinar sua inconstitucionalidade diante de lei criadora de tributo inconstitucional, também admitir aplicar a modulação de efeitos, a mensagem que transmitirá ao Poder Público é de verdadeiro incentivo à ilegalidade. Em outros termos, o STF estaria convalidando atuação ilícita ao Poder Público que estaria se enriquecendo com base em lei tributária inconstitucional.<sup>14</sup>

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOUTRINA 81](#)

Em relação ao termo interesse social, partindo do pressuposto de que ele designa interesse da classe menos favorecida<sup>15</sup>, o Estado não poderá se beneficiar do instituto modulatório para suprir suposto rombo orçamentário, pois, na relação Fisco v. contribuinte, é esse naturalmente hipossuficiente. Não à toa, a CRFB/1988 atentou em criar inúmeros mecanismos de proteção ao indivíduo, o que volitivamente não ocorre ao Estado.

Assim, pela interpretação teleológica e sistemática dos termos contidos no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, eventual modulação de efeitos com base no "rombo" orçamentário violaria: a) a segurança jurídica subjetiva, vinculada à proteção da confiança objetiva, pois inexoravelmente restringiria direitos fundamentais do cidadão e afetaria abstratamente o direito de todos, o que é obstado pelo comando material da CRFB/1988; b) a segurança jurídica objetiva, considerando que a estabilidade do Direito se mostraria comprometida, incentivando o Poder Judiciário e o Fisco a produzir normas inconstitucionais sem a devida punição, quebrando a cognoscibilidade do Direito; c) o interesse social, porque o administrado é hipossuficiente em relação ao Estado e, nesse caso, ainda haveria enriquecimento ilícito do Fisco às custas do particular, o que não é admitido pela estrutura constitucional tributária.

Traçando um paralelo à atuação do Tribunal Constitucional alemão (Bundesverfassungsgericht) acerca da "proteção da confiança orçamentária", há sérias restrições em relação à aplicação desse princípio, decidindo-se que a eficácia prospectiva não alcança as seguintes hipóteses: a) no próprio caso no qual é pronunciada a declaração de incompatibilidade (Anlaßfall); b) nos procedimentos paralelos em que se discute a mesma questão (Parallelverfahren); c) nos casos os quais ainda não houve procedimento irreversível de cobrança por parte da Administração.

Conforme ensina Humberto Ávila, a questão orçamentária na Alemanha está mais para a capacidade de funcionamento do Estado do que para a proteção da confiança orçamentária<sup>16</sup>. Inclusive, esses (já) excepcionais casos que autorizam a modulação de efeitos têm recebido, por parte da doutrina, severas críticas.

[82\\_RET Nº 133 - Maio/Jun - PARTE GERAL - DOCTRINA](#)

Roman Seer e Jörg Peter Müller suscitam que, em relação ao entendimento alemão acerca da manutenção de leis tributárias inconstitucionais pelo Tribunal, "o modelo da judicatura do Tribunal Constitucional Alemão não é digno de imitação (nachahmenswert)"<sup>17</sup>.

Assim, mesmo no Direito alemão, o qual pela Lei Fundamental (Grundgesetz) fundamentalmente principiológica do ponto de vista tributário poderia cogitar possibilidades mais abrangentes de aplicação da modulação dos efeitos, já que o Estado possui maior liberdade para agir, há severas críticas quando o instituto é aplicado, especialmente em relação à questão orçamentária.

Por outro lado, o sistema brasileiro não permite essa flexibilidade, eis que possui um sistema constitucional dotado de normas bem definidas, limitando a liberdade de agir do Estado, o que restringe a aplicação da modulação de efeitos como proteção ao orçamento do Fisco.

## O CONSEQUENCIALISMO JURÍDICO E AS RAZÕES DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO

Explica Luis Fernando Schuartz que consequencialismo jurídico é qualquer programa teórico que se proponha a condicionar, ou qualquer atitude que condicione explícita ou implicitamente a adequação jurídica de uma determinada decisão judicante à valoração das consequências associadas à mesma e às suas alternativas.

Diz que o consequencialismo "forte" é um dos extremos de um conjunto de tipos ordenado de acordo com a prioridade atribuída à valoração de consequências no juízo de adequação de uma determinada decisão judicante ou, alternativamente, com a exclusividade atribuída a essa forma de valoração na formulação desse juízo.

Já a "concepção particular que se propõe a defender as valorações de consequências enquanto elementos constitutivos da fundamentação de decisões judicantes, que devem no

entanto ser inseridas e contempladas no âmbito dos processos decisórios com peso no máximo igual ao peso conferido a argumentos não consequencialistas, caracterizará então o tipo 'fraco' de consequencialismo jurídico". Ou seja, os argumentos são colocados de forma nunca superior a outros argumentos institucionais, mas ao lado desses, ponderando valores.

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA 83](#)

O mesmo autor elucida o seguinte exemplo:

Sejam D1 e D2 duas alternativas de decisão que geram, respectivamente, as alocações econômicas C1 e C2, e suponha-se que C1 seja mais eficiente que C2 e C2 seja mais justa do ponto de vista distributivo que C1 (para uma dada definição de justiça distributiva). Neste caso, uma eventual opção do decisor por D2 somente será irracional erga omnes se, segundo as normas e práticas consideradas como obrigatórias na comunidade jurídica de que é parte o decisor, ou, ainda, segundo as normas tratadas como obrigatórias pelo decisor, o valor que deveria ter orientado a sua decisão for a eficiência e não a justiça distributiva - caso em que quaisquer divergências relativas à adequação de D2 serão solucionáveis por meio de argumentos econômicos (assumindo-se que todos os dados e informações necessários a um desfecho conclusivo da discussão estarão disponíveis aos participantes da discussão).<sup>18</sup>

Transpondo a linha de raciocínio ao que usualmente ocorre nos cases em que existe esse tipo de discussão, há duas decisões em jogo que geram duas consequências diferentes: D1 gera a consequência C1, a qual, sob o ponto de vista do Fisco, é mais eficiente do ponto de vista econômico, sendo mister modular os efeitos do decisor. D2 gera a consequência C2, com efeitos declaratórios totais (ex tunc), de modo a garantir o efetivo direito do particular em ser restituído do que indevidamente pagou ao Estado, que criou uma norma inconstitucional, repugnada pelo ordenamento jurídico.

Há, historicamente, algumas demonstrações de julgamentos com caráter consequencialista por parte da Suprema Corte. No afã de demonstrar a crescente benevolência da mais alta corte do País em relação a esse tipo de argumentação, extremando a valoração das consequências de eventual prejuízo fiscal do Estado, cita-se brevemente, como paralelo, o case a seguir.

[84 - RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA](#)

No RE 134.509<sup>19</sup> (IPVA v. embarcações e aeronaves), a decisão não possuiu efeito declaratório de inconstitucionalidade, mas constitutivo, modulando-se os efeitos prospectivamente. Conforme elucidam Fernando Leal e Daniela Gueiros, a linha argumentativa do Ministro Francisco Rezek [no RE 134.509] permite perceber que os argumentos consequencialistas desempenharam um papel central em sua tomada de decisão, inclusive maior do que a própria interpretação semântica da regra de incidência tributária. O problema parece residir no fato de que, apesar de intuitivas, as consequências elencadas pelo Ministro não são sustentadas por nenhum dado empírico que permita aferir a probabilidade de elas de fato se materializarem.<sup>20</sup>

Reitera-se, ainda, o case anteriormente elucidado (o RE 556.664), em que firmaram o entendimento de que, embora inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991<sup>21</sup>, os valores recolhidos indevidamente não deveriam ser devolvidos aos contribuintes, salvo se pleiteado judicial ou administrativamente até a data do julgamento, 11.06.2008. Como demonstrado, os argumentos utilizados nesse case também foram de cunho forte e exclusivamente consequencialistas.

O que é nocivo, em cases dessa natureza, é que as razões de impacto orçamentário normalmente não condizem com o que concretamente se verificará no mundo fático. Ou seja, os números trazidos pelo Fisco, em regra, não são concretos, empíricos. Como exemplo, suscita-se o RE 574.706, que declarou a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA 85](#)

Nesse case, a Fazenda embasou seus argumentos dentro da seara econômica, em números ilógicos. Alegou que haveria um rombo (até 2017) de R\$ 250,3 bilhões. Ocorre que os

números saltaram de maneira vertiginosa a cada ano, considerando que, em 2015, o rombo estimado era de R\$ 89,4 bilhões. Ainda, a Lei de Diretrizes Orçamentárias<sup>22</sup> estabeleceu como critérios uma série de fatores afastada do mundo fático. Explica Tathiane:

O prejuízo estimado na LDO tem lastro no dado bruto da arrecadação do PIS/Cofins, com a inclusão do ICMS em suas bases de cálculo, e assume que a totalidade dos contribuintes ingressou, em 2008, com mandados de segurança, visando à interrupção da prescrição para a devolução dos valores indevidamente recolhidos e realizou depósito judicial para suspender a exigibilidade do crédito. [...] Apenas nessa situação, bastante improvável, diga-se, é que haveria efetivo prejuízo da Fazenda em um período tão longo.<sup>23</sup>

Veja-se que, no decorrer dos anos (2008 em diante), inúmeros contribuintes entraram com mandados de segurança, postulando o seu direito de repetição do indébito indevidamente recolhido. E mais: o entrave da questão nesse leading case perdurou por mais de 10 (dez) anos, sendo razoável presumir que houve tempo suficiente para a Fazenda elaborar um plano de organização financeira, à luz das suas diretrizes de orçamento. Com razão dispõe Pedro Adamy:

Quer isso dizer que, desde o dia 14 de agosto de 2008, data da publicação da Lei nº 11.768/2008, a União reconhece a maioria em favor do contribuinte, reconhece o impacto de 12 bilhões anuais e o passivo de 60 bilhões e, ainda, reconhece que pretende rediscutir a matéria por meio de nova ação. Passada mais de uma década, a União não pode alegar que será surpreendida pela decisão favorável aos contribuintes ou que não teve tempo para adequar suas previsões orçamentárias à derrota sobre o tema.<sup>24</sup>

[86 - RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOUTRINA](#)

Ou seja, mesmo que se chegasse à hipotética conclusão de que, em leading cases dessa natureza, não haveria óbice para a aplicação da modulação de efeitos com base na argumentação exclusivamente consequencialista e que o mero interesse arrecadatário não violaria os direitos do contribuinte, os próprios dados trazidos pelo Fisco não permitiriam a aplicação do instituto modulatório, eis que esses dados não condizem, usualmente, com a realidade fática, sendo dever do julgador decidir com base em informações aparentes e vinculadas à realidade processual.

Neil Mac Cormick diz que uma decisão está justificada se for coerente e coesa com o ordenamento e com as provas produzidas nos autos. E mais, a decisão deve se mostrar aceitável do ponto de vista da "universalidade", ou seja, aplicar, em regra, a mesma solução para todos casos semelhantes. Portanto, as decisões judiciais possuem, como consequência lógica, o atributo da universalidade<sup>25</sup>.

## CONCLUSÃO

Afigura-se que, como regra, a modulação de efeitos com base no "rombo" orçamentário não merece prosperar sobre nenhum dos termos contidos no art. 27 da Lei nº 9.868/1999: segurança jurídica objetiva e subjetiva, aquela vinculada à estabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico e, essa, vinculada à proteção da confiança objetiva, com o intuito de abstratamente proteger a todos cidadãos; e excepcional interesse social, cuja definição constitucional ensina que serve para expressar o interesse da classe menos favorecida - no caso o particular, naturalmente hipossuficiente em relação ao Fisco.

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOUTRINA 87](#)

As razões de impacto orçamentário, pois, enquanto exclusivamente consequencialistas - como ocorreu nos cases mencionados -, não deverão prevalecer se colocadas ao lado (consequencialismo fraco) ou acima (consequencialismo forte) do direito do particular em restituir ou compensar o indébito indevidamente pago no caso de tributo inconstitucional, já que essa devolução é forma de garantir e ratificar os direitos constitucionais previstos para o contribuinte.

Ademais, apesar da crescente benevolência da Corte em admitir esse tipo de argumentação jurídica em cases tributários, o Fisco raramente consegue demonstrar empiricamente o prejuízo alegado, de modo que a fundamentação de "saúde fiscal" não se mostra consistente nem a ponto

de subverter a nulidade ortodoxa, nem a ponto de relativizar ou rechaçar os direitos do contribuinte. Esse tipo de decisão não se mostraria, portanto, justificável, eis que incoerente e inarmônica com o ordenamento e com as provas produzidas nos autos.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade no Direito Tributário e a vedação de enriquecimento ilícito pelo Estado. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, v. 51, p. 73-85, jul./set. 2012.

ADAMY, Pedro Guilherme. Modulação de efeitos, risco fiscal e a autoridade da lei orçamentária. *Jota*, 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/modulacao-de-efeitos-risco-fiscal-e-a-autoridade-da-lei-orcamentaria-16112019>>. Acesso em: 17 fev. 2020.

ANDRADE, Fábio Martins de. Modulação & STF: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ÁVILA, Ana Paula. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília/DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>. Acesso em: 24 out. 2019.

### 88 RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. Brasília/DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2006/Lei/L11417.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11417.htm)>. Acesso em: 16 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.408, de 26 de dezembro de 2016. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Brasília/DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: <[https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2017/Separata\\_LDO\\_2017.pdf](https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/ldo2017/Separata_LDO_2017.pdf)>. Acesso em: 24 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília/DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em: 24 out. 2019.

\_\_\_\_\_. 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. Brasília/DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm)>. Acesso em: 24 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, RE 143.509/SP, 2ª Turma, Relator Ministro Celso de Mello, 22 set. 1995. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1528966>>. Acesso em: 16 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, RE 556.664/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, 15 jan. 2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2541607>>. Acesso em: 16 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, RE 574.706/PR, Tribunal Pleno, Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 out. 2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 24 out. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

[RET Nº 133 - Maio/Jun – PARTE GERAL – DOCTRINA 89](#)

DRÜEN, Klaus-Dieter. Haushaltsvorbehalt bei der Verwefung verfassungswidriger Steuergesetze? FR 6, p. 291, 1999.

GUEIROS, Daniela; LEAL, Fernando. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v. 7, n.3, p. 819-843, dez. 2017.

MACORMICK, Neil. On legal decisions and their consequences: from Dewey to Dworkin. New York University Law Review, Nova Iorque, v. 58, n. 2, p. 239-258, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10.11.1999. São Paulo: Saraiva, 2001.

NETO, Ary Raghiant. A declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 e a modulação dos efeitos dessa decisão pelo STF. Breves considerações. Revista de Processo, São Paulo, v. 167, p. 317-324, jan. 2009.

PISCITELLI, Tathiane. Contingências e impacto orçamentário no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins: argumentos consequentialistas e modulação de efeitos em matéria tributária. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 980, p. 35-48, jun. 2017.

SCHUARTZ, Luis Fernando. Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina H. Cortada. Direito e interpretação: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011.