

**I INTERNATIONAL EXPERIENCE
PERUGIA - ITÁLIA**

**CONSTITUCIONALISMO TRANSFORMADOR:
IMPACTOS DEMOCRÁTICOS II**

FERNANDO DE BRITO ALVES

JOSÉ ANTONIO DE FARIA MARTOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

C758

Constitucionalismo Transformador: Impactos Democráticos II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Fernando De Brito Alves, José Antonio de Faria Martos. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-098-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Inteligência Artificial e Sustentabilidade na Era Transnacional

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Constitucionalismo Transformador. 3. Impactos Democráticos. I International Experience Perugia – Itália. (1: 2025 : Perugia, Itália).

CDU: 34



I INTERNATIONAL EXPERIENCE PERUGIA - ITÁLIA

CONSTITUCIONALISMO TRANSFORMADOR: IMPACTOS DEMOCRÁTICOS II

Apresentação

Constitucionalismo Transformador: Impactos Democráticos II

É com imensa satisfação que apresentamos o resultado dos trabalhos do GT “Constitucionalismo Transformador: Impactos Democráticos II”, do I International Experience - Perugia/Itália 2025, que é marcado por ser uma proposta inovadora do CONPEDI, que criou um espaço de intensa interação entre pesquisadores brasileiros e italianos e promovendo um rico intercâmbio acadêmico.

Este volume é o resultado de uma cuidadosa seleção de artigos, cada qual uma peça fundamental para compreender os desafios e as oportunidades que moldam o Direito em nossa era. Convidamos você a uma jornada intelectual que transcende as fronteiras do convencional, explorando as interconexões entre as mais diversas áreas do saber jurídico.

Em um mundo cada vez mais digitalizado, a primeira parte desta coletânea mergulha nos dilemas e nas transformações que a tecnologia impõe ao Direito. Os artigos abordam, com profundidade, os desafios multifacetados da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), com foco especial em sua implementação nos cartórios extrajudiciais e na necessidade de ir além da mera segurança jurídica para garantir a proteção constitucional dos dados. Paralelamente, exploramos o impacto revolucionário da Inteligência Artificial (IA) no âmbito jurídico. Discutimos não apenas suas funcionalidades e o potencial para otimizar a prática forense, mas também os desafios éticos e práticos que essa nova realidade nos impõe. De forma inovadora, a IA também é apresentada como um mecanismo crucial na mitigação dos efeitos das mudanças climáticas, projetando a concretização da justiça climática e demonstrando a versatilidade e a abrangência da tecnologia como ferramenta de transformação social e ambiental.

O segundo grande grupo de temas se dedica a um dos pilares do Direito contemporâneo: o constitucionalismo transformador. Analisamos o papel proeminente do Supremo Tribunal Federal e o fenômeno da judicialização da política, investigando como as decisões judiciais impactam a efetivação de direitos fundamentais, como o direito à saúde pública. Os artigos aprofundam a relação intrínseca entre a mutação constitucional e a teoria do constitucionalismo transformador, desvendando os desafios para a proteção de direitos em

um cenário de constantes redefinições sociais e políticas. Além disso, a coletânea propõe uma reflexão sobre a democracia constitucional frente ao neoliberalismo, delineando os limites e as possibilidades do projeto constitucional de 1988 na construção de uma sociedade mais justa e equitativa, e discutindo a accountability e a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matérias tributárias.

Um dos eixos centrais desta coletânea é o compromisso com a inclusão social e a democratização do acesso à justiça. Discutimos a eficácia da mediação e conciliação como instrumentos vitais para garantir o acesso à justiça de povos indígenas no Amazonas, reconhecendo a importância das abordagens plurais no Direito. A obra também lança um olhar atento sobre as políticas públicas de saúde mental e a proteção da justiça social em comunidades terapêuticas, evidenciando a intersecção entre Direito e bem-estar social. A temática da inclusão é ampliada ao explorar os avanços e desafios legais na concretização do direito à inclusão de pessoas com transtornos globais de desenvolvimento e com deficiência no ensino superior, destacando o papel essencial das universidades brasileiras nesse processo. Por fim, abordamos as políticas públicas de proteção aos direitos fundamentais da população LGBTQIA+, seus desafios, avanços e perspectivas, e ressaltamos o papel da educação em direitos humanos e da escola pública como "última trincheira" na resistência ao neoliberalismo e na formação de uma esfera pública verdadeiramente democrática.

Também são abordados temas de relevância prática e teórica para o cotidiano jurídico. Investigamos a dinamicidade do combate à corrupção e as alterações promovidas na Lei de Improbidade Administrativa, demonstrando a constante busca por mecanismos mais eficazes de controle e responsabilização. Analisamos a força das decisões no processo administrativo e tributário brasileiro, elucidando a complexidade e a importância da segurança jurídica nesse campo. Além disso, a coletânea dedica-se a uma análise do direito de família e sucessões, especificamente a comunicabilidade das quotas integralizadas através de distribuição indireta de lucros no regime da comunhão parcial de bens, um tema que gera debates e demandas crescentes.

Por fim, a coletânea dedica uma parte fundamental à temática da sustentabilidade e do direito ambiental, especialmente no contexto dos grandes desastres. Os artigos ressaltam a importância do processo coletivo na era das catástrofes ambientais, examinando casos emblemáticos como Brumadinho e Mariana. A formação participada do mérito no processo coletivo ambiental é apresentada como um caminho essencial para garantir a efetividade da justiça e a reparação dos danos, ao mesmo tempo em que se busca fortalecer a prevenção e a resiliência diante dos desafios ambientais que se impõem.

Esperamos que esta obra inspire novas pesquisas, fomente debates construtivos e, acima de tudo, contribua para a construção de um futuro jurídico mais justo, inovador e inclusivo!

Boa Leitura!!

Perúgia - Itália, primavera de 2025.

Prof. Dr. Fernando de Brito Alves

Universidade Estadual do Norte do Paraná

Prof. Dr. José Antonio de Faria Martos

Faculdade de Direito de Franca

ACCOUNTABILITY E MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS

ACCOUNTABILITY AND MODULATION OF EFFECTS IN CONSTITUTIONAL REVIEW OF TAX MATTERS

Ricardo Rodrigues Bardella ¹

Bruno Bastos De Oliveira ²

Gianluca Contiero Murari ³

Resumo

O presente trabalho busca relacionar o conceito da accountability constitucional e a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) que declaram a inconstitucionalidade de normas, tendo como pano de fundo os impactos econômicos aos entes federativos. A pesquisa, assentada em análise de jurisprudência de acórdãos do STF em matéria tributária, assim como pesquisa bibliográfica não sistematizada, permite vislumbrar a existência de argumentos econômicos nas decisões de modulação, que podem estimular a edição de normas inconstitucionais e impactar diretamente as finanças e políticas públicas, além de perpetuar desigualdades estruturais. Como principais resultados, o artigo verifica que a modulação de efeitos sob o viés consequencialista onera a livre iniciativa, macula a isonomia e a capacidade contributiva, o que resulta em maior injustiça fiscal. Em arrimo, a edição de normas inconstitucionais e a modulação dos impactos tem o condão de relativizar a democracia e a participação dos grupos menos favorecidos no processo deliberativo. Neste aspecto, conclui-se pela necessidade de mecanismos que mitiguem a dependência da modulação de efeitos de decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, tal como a celeridade nos julgamentos do STF, provisionamento antecipado pelos entes federativos e a constituição de reservas financeiras visando ao prestígio da Constituição Federal, segurança jurídica e transformação da sociedade.

Palavras-chave: Accountability, Modulação, Tributário, Inconstitucionalidade, Constitucionalismo transformador

Abstract/Resumen/Résumé

This paper seeks to relate the concept of constitutional accountability to the modulation of

¹ Bacharel e Mestrando no Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP)

² Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Paraíba. Professor de Direito Tributário e Financeiro da UNESP. Professor Permanente no PPGDireito UNESP.

³ Mestre e Doutorando no Programa de Pós Graduação em Direito da Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho (UNESP)

effects in decisions by the Supreme Federal Court (STF) that declare the unconstitutionality of norms, against the backdrop of economic impacts on federal entities. The research, based on jurisprudence analysis of STF judgments in tax matters, as well as non-systematic bibliographic research, reveals the existence of economic arguments in modulation decisions, which can encourage the enactment of unconstitutional norms and directly impact finances and public policies, in addition to perpetuating structural inequalities. As main findings, the article verifies that the modulation of effects under a consequentialist bias burdens free enterprise, tarnishes equality and contributive capacity, resulting in greater fiscal injustice. Moreover, the enactment of unconstitutional norms and the modulation of their impacts tend to relativize democracy and the participation of less favored groups in the deliberative process. In this regard, it is concluded that mechanisms are needed to mitigate the dependence on the modulation of effects in unconstitutionality decisions in tax matters, such as the celerity in STF judgments, advance provisioning by federal entities, and the establishment of financial reserves aimed at upholding the Federal Constitution, legal certainty, and societal transformation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Accountability, Modulation, Tax, Unconstitutionality, Transformative constitutionalism

INTRODUÇÃO

O conceito de *accountability* alberga a obrigação de o poder público prestar conta à sociedade, garantindo, assim, transparência, responsabilidade e controle democrático (Speck, 2010). No contexto brasileiro, a Constituição de 1988 enfatiza a importância da *accountability* ao estabelecer, por exemplo, mecanismos de fiscalização e participação cidadã.¹

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) constitui um dos principais responsáveis pela aplicação e controle das normas constitucionais. O STF não constitui apenas instrumento de controle da *accountability* externa, mas seus próprios atos se sujeitam a esta observância, notadamente na modulação de efeitos no âmbito do controle de constitucionalidade.

O controle de constitucionalidade brasileiro observa a teoria da nulidade das normas inconstitucionais, cuja característica é da ‘declaração’ da inconstitucionalidade. Em razão disto, seus efeitos jurídicos têm eficácia temporal *ex tunc*, ou seja, desde o nascimento da norma invalidada (Zavascki, 1999), cuja origem, segundo Streck (2018)), é uma herança norte-americana.

Por outro lado, a aplicação dos efeitos retroativos pela teoria da nulidade não ocorre de forma geral e irrestrita, pois em determinadas situações o viés legal ou constitucional está aquém dos efeitos pragmáticos de tal declaração, que podem ser tão ou mais nefastos que a própria inconstitucionalidade, gerando, assim, notória dicotomia na efetivação dos preceitos constitucionais (Cicconetti, 2018).

Nesse cenário, editou-se a Lei 9.868/1999, que estabelece procedimentos do processo e de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) no STF, bem como positivou a possibilidade de modulação da eficácia das decisões proferidas neste fim².

A modulação de efeitos, quando utilizada sem os critérios legais, pode não apenas ameaçar os princípios de *accountability*, mas minar seu papel transformador dentro da estrutura da democracia constitucional. A modulação aplicada sob a perspectiva do impacto fiscal tem o condão de estimular a tributação inconstitucional, bem como gerar distorções entre

¹ Exemplifica-se com os artigos da Constituição Federal de 1988: “Art. 5, LXXVIII, Art. 14, Art. 37, §3º, Art. 70 a 75; Art. 127 a 129”

² Art. 27 Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

contribuintes em situações equânimes e alijar aqueles menos favorecidos que não litigam judicialmente de forma antecipada.

Este cenário contribui para a manutenção um sistema tributário regressivo³ e contrário aos princípios do constitucionalismo transformador, inclusive com impacto direto na promoção da democracia, seja pela baixa pressão de grupos marginalizados para afastar a instituição de tributos inconstitucionais, seja no favorecimento econômico que grupos políticos podem ter em razão dos tributos inconstitucionais.

Assim, o objetivo deste trabalho reside em avaliar os reflexos da modulação de efeitos consequencialista do STF na efetivação do constitucionalismo transformador, da redução das desigualdades estruturais e da democracia. Em arrimo, enfrentar estes elementos, bem como pensar em alternativas, é primordial para o desenvolvimento de uma sociedade democrática e equitativa.

Como metodologia, este estudo ancorou-se em pesquisa bibliográfica não sistematizada e jurisprudencial, de modo a demonstrar que a Suprema Corte pautou, muitas vezes, a modulação de efeitos prevista na Lei nº 9.868/1999 em critério consequencialista de ordem econômica, cujos efeitos são espriados para além do campo jurídico.

Por essa razão, cotejar outros mecanismos para reduzir o impacto ou mesma a necessidade de tais decisões do STF é primordial, a fim de que a modulação deixe de ser um empuxo à edição de normas inconstitucionais, à marginalização de contribuintes e um risco à democracia.

Neste cenário, o presente artigo apresenta na primeira seção a correlação entre a *accountability* e o constitucionalismo transformados. A segunda seção aborda o impacto fiscal como fundamento para a modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade junto ao STF em matéria tributária. Já a terceira seção discute os impactos gerados por tais decisões com foco na desigualdade estrutural e freio ao constitucionalismo transformador. Por fim, apresentam-se instrumentos que podem mitigar a dependência da modulação de efeitos com viés econômico.

³ Verifica-se a regressividade tributária quando a carga tributária suportada pelos contribuintes é, proporcionalmente, maior para as pessoas de baixa renda do que para as pessoas de alta renda. O sistema tributário regressivo onera de maneira mais aguda e desproporcional os mais pobres. Um sistema calcado na tributação sobre o consumo tende a ser regressivo. A Reforma Tributária previu alterações no sistema tributário que atenuem os efeitos regressivos (Constituição Federal art. 145, § 4º).

1 *ACCOUNTABILITY* E CONSTITUCIONALISMO TRANSFORMADOR

A *accountability* constitucional é compreendida como a necessidade de os órgãos estatais prestarem contas de suas ações e decisões à sociedade de modo a garantir que princípios constitucionais sejam respeitados e que o Estado atue dentro dos limites da legalidade. No Brasil, o controle de constitucionalidade desempenha um papel central nesse contexto, funcionando como um mecanismo essencial para assegurar que as normas e atos do poder público sejam compatíveis com a Constituição Federal de 1988. Inclusive, a Carta Magna estabelece diversos dispositivos que tratam do controle de constitucionalidade, tanto de forma expressa, quanto implícita, consoante ilustram os arts. 1º; 5º, inc. XXXV; 60, § 4º; 97; 102; e 103.

Para Canotilho (2006, p. 1.017), *“Esta competência do Tribunal Constitucional está expressamente prevista para a fiscalização abstracta sucessiva, sendo inquestionável que ela possa exercer-se nos processos de fiscalização concreta”*

A importância da *accountability* constitucional reside no fato de que, sem mecanismos efetivos de controle, a supremacia constitucional se torna vulnerável a desvios de finalidade e à manutenção de normas que ferem direitos fundamentais. Como destaca Barroso (2012, p. 55), *“Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia.”*

A análise de decisões do STF em matéria tributária que sofreram modulação de efeitos permite constatar que o elemento balizador de grande parte é estritamente patrimonial, ou seja, sobre os danos que a restituição do indébito ou mesmo que a falta de arrecadação de um tributo inconstitucional pode causar no orçamento dos entes federativos.

Assim, a *accountability* das decisões moduladas em matéria tributária pela suprema corte é imprescindível a fim de se constatar ou não o desrespeito às normas constitucionais, uma vez que decisões de cunho consequencialista podem estimular a edição de normas inconstitucionais, além de ferir preceitos constitucionais como a capacidade contributiva, o não confisco, a livre concorrência gerando, em arrimo, marginalização de contribuintes que não litiguem e o desequilíbrio comercial, visto que parte daqueles terá a restituição dos tributos arrecadados de forma inconstitucional e outra não.

É salutar a análise da *accountability* constitucional nas decisões do STF sob pena de se incorrer em risco ao “constitucionalismo abusivo” (Landau, 2013), em que a busca pela preservação da ordem constitucional sob argumentos pragmáticos ou consequencialistas acaba por estimular práticas antidemocráticas e enfraquecer a própria Carta Magna.

Essa crítica se intensifica no campo do direito tributário, em que a modulação em algumas decisões tem permitido que tributações inconstitucionais sejam mantidas por décadas em nome da segurança jurídica ou interesse social, que são utilizados de forma abstrata, sem um mínimo de densidade normativa dentro da própria Carta.

Urge observar que a *accountability* constitucional é fundamental para se evitar que interesses privados e a busca por arrecadação tributária dos governos se sobreponha aos direitos fundamentais dos cidadãos. Inclusive, muitas vezes, os interesses são momentâneos, governamentais e não de Estado, o que relega a conta de uma exação ilegal para gerações futuras. Assim, as normas inconstitucionais devem ser combatidas e o hábito ou costume de sua instituição não deve ser estimulado.

Portanto, com amparo em Oliveira (2022, p. 157), há de se aferir a concreta efetividade dos mecanismos de controle dada a possibilidade de suas estruturas serem deturpadas, garantindo, assim, impunidade e persistência do abuso do poder.

Neste aspecto, há dois grandes desafios, um assentado no uso da modulação de efeitos de modo a evitar que interesses governamentais não se sobreponham à proteção dos direitos fundamentais e, outro, na implementação de mecanismos que minimizem os impactos das declarações de inconstitucionalidade em matéria tributária, em alternativa ao argumento consequencialista de cunho econômico aplicado nas decisões de modulação.

Assim, é fundamental o debate sobre *accountability* constitucional de modo a assegurar que a modulação de efeitos não constitucionalize normas inconstitucionais, tampouco esvazie e desmoralize a Constituição Federal.

2 IMPACTO FISCAL COMO FUNDAMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS

O artigo 27 da Lei n. 9.868/1999 introduziu o efeito *ex nunc* no controle de constitucionalidade e possibilitou ao STF, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, estabelecendo que ela tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento posterior que venha a ser fixado na decisão.

É pacífica a hierarquia da Constituição Federal em nosso ordenamento, razão pela qual a existência de mecanismo que afira a constitucionalidade de normas ordinárias é salutar, em apreço ao prestígio do legislador constituinte e à segurança jurídica que emana do Texto Maior.

Consoante lições de Mauro Cappelletti (1992), os sistemas de controle de constitucionalidade possuem dois modelos relativos aos efeitos da declaração de

inconstitucionalidade, um declaratório, nos termos aplicados nos Estados Unidos e, outro, constitutivo, consoante aplicado na Áustria.

O ordenamento jurídico brasileiro por influência americana seguiu a dogmática da nulidade da lei inconstitucional (Teoria da Nulidade), em que a declaração de inconstitucionalidade teria eficácia meramente declaratória e retroatividade *ex tunc*⁴. Inclusive, tanto na edição da Carta de 1988, quando na revisão de 1994 rejeitou-se a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, que apenas foi positivada em 1999, momento em que passou-se a adotar a anulabilidade ou nulidade mitigada da norma inconstitucional, que teria eficácia *ex nunc* ou prospectiva (Lana, 2021)

Em verdade, a norma inconstitucional será sempre juridicamente inconstitucional, sendo que apenas os efeitos de tal reconhecimento são balizados no tempo em apreço aos diversos outros direitos protegidos pelo texto constitucional que devem ser equilibradamente amparados, ainda que mediante mitigação do efeito retroativo da norma constitucional.⁵

A necessidade de harmonizar o princípio da nulidade da lei inconstitucional com outros princípios constitucionais impõe a delimitação temporal da inconstitucionalidade.⁶ Neste passo, embora a modulação de efeitos seja positiva na ponderação de valores e direitos a serem tutelados, a dialética cinge-se acerca dos critérios legais para o balizamento da aplicação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no tempo.

Alerta-se também para o perigo de que a hipótese excepcional de restringir os efeitos da inconstitucionalidade vire regra, manipulada pelas “razões de Estado” (Barroso, 2006, p. 24) e nos termos expostos por Ives Gandra e Gilmar Mendes, haja um estímulo à irresponsabilidade impositiva (Martins; Mendes, 2005 p. 308), em especial no campo tributário.

Assim, surge a zona cinzenta entre a segurança jurídica e a preservação do interesse fiscal, que se esconde por trás da modulação de efeitos, cuja fixação vem sendo interpretada ao longo dos anos.

⁴ Gilmar Mendes e Paulo Branco (2021, p. 1350) veem, nesse posicionamento, uma transposição forçada da doutrina estadunidense, cujo entendimento sobre a eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade se vê amparada pela doutrina do *stare decisis*.

⁵ Nesse mesmo âmbito, Ferreira Filho (2008, p. 36) expõe que: “...embora de modo geral o ato inconstitucional seja nulo, e, por isso os seus efeitos devam ser desconstituídos desde a data de sua edição (*ex tunc*), em certos casos pode o Supremo Tribunal Federal estipular que esse reconhecimento de nulidade não produzirá efeitos senão a partir de determinada data, ou para o futuro. Há nisso uma atenuação da doutrina clássica”.

⁶ Este formato de aplicação da declaração de inconstitucionalidade no tempo tendo por baliza elementos que devem ser igualmente protegidos é aplicado em outros países, como Itália (Brage Camazano, 2005) e Portugal (Miranda, 2005; Medeiros, 1999) e comungam (in)constitucionalidade de normas e a preservação de direitos.

Em pesquisa pela palavra-chave “tributário E modulação” junto ao campo de jurisprudência do site do STF⁷, no período de 01/01/2020 a 31/12/2024, obtiveram-se todas as decisões que discutiam matéria tributária e abordavam a modulação. Ato seguinte, filtrou-se apenas os acórdãos proferidos em sede de controle concentrado e recursos com repercussão geral. Como muitos acórdãos se referiam à mesma tese tributária, excluiu-se as temáticas repetidas. Ato seguinte, avaliou-se a modulação ou não dos acórdãos. Nos casos em que a modulação foi implantada, passou-se a análise dos votos sobre o fundamento da modulação, em especial para verificar a argumentação acerca do impacto econômico da decisão junto ao ente federativo.

Observa-se que das 19 teses tributárias discutidas e moduladas, 10 tiveram como real justificativa de modulação o impacto econômico exclusivo à fazenda pública.

Número do processo	Temática	Fundamento Lei nº 9.868/1999	Fundamento Pragmático
RE 628075 (Tema 490)	Estorno Credito ICMS beneficio fiscal irregular	Segurança Jurídica e Excepcional inter	Segurança jurídica
RE 1287019 (Tema 1093)	ICMS Difal	Segurança Jurídica e Excepcional Inter	Impacto fiscal
RE 851108 (Tema 825)	ITCMD bens no exterior	Segurança Jurídica e Excepcional Inter	Segurança jurídica e impacto fiscal
RE 630137 (Tema 317)	Contribuição previdenciária doenças incapacitantes	Segurança Jurídica	Segurança jurídica
RE 736090 (Tema 863)	Multa Confiscatória	Segurança Jurídica	Segurança jurídica
RE776594 (Tema 919)	Taxa fiscalizacao de torres	Excepcional interesse social	Impacto fiscal
RE 714139 (Tema 745)	ICMS seletividade telecomunicação e energia	Segurança Jurídica	Impacto fiscal
ADI 1945 e 5659	ICMS sobre softwares	Segurança Jurídica	Impacto para fisco e contribuinte
RE 605552 (Tema 379)	ICMS sobre manipulados de prateleira	Segurança Jurídica	Impacto para fisco e contribuinte
ADI 5368	Contribuição fundo militar TO	Excepcional interesse social	Impacto fiscal
RE 1331245	IPTU Valinhos	Segurança Jurídica	Impacto contribuintes
RE 1063187 (Tema 962)	IRPJ/CSLL Selic	Segurança Jurídica	Segurança jurídica
RE 1338750 (Tema 1177)	Contriuição prev. Militares SC	Excepcional interesse social	Impacto fiscal
ADI 6145 e ADI 4411	Taxa processos administrativos CE	Segurança Jurídica e Excepcional inter	Impacto fiscal
ADC 49	ICMS transferência entre estabelecimentos próprios	Segurança Jurídica	Segurança jurídica
RE 882461 (Tema 816)	ISS industrialização	Excepcional interesse social	Impacto fiscal
ADPF 512	Taxa fiscalização de postes	Segurança Jurídica e Excepcional inter	Impacto fiscal
ADI 5481	ICMS Lei Noel RJ	Segurança Jurídica e Excepcional inter	Impacto fiscal
RE 669196 (Tema 668)	Exclusão REFIS	Segurança Jurídica	Impacto fiscal

Fonte: elaboração do autor (2025).

Em suporte à análise, os autores Flávio Miranda Molinari (2021) e Guilherme Villas Bôas e Silva (2020) esclarecem que, no que concerne ao “excepcional interesse social”, o STF tende a “argumentos metajurídicos”, isto é, alegações genéricas de cunho consequencialista ou econômico que fossem destituídas de uma base empírica a demonstrar o prejuízo a direitos fundamentais da sociedade.

Passa a ser natural a concepção de que apenas a modulação pode salvar os entes federativos e a sociedade de uma declaração de inconstitucionalidade tributária, tal como se observa no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 587.371 no qual o Min. Luiz Fux afirmou:

Senhor Presidente, sob um ângulo até de justiça material, nós temos aqui tanta sensibilidade, porque sabemos que temos de garantir a governabilidade. Quantas

⁷Disponível: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search>. Acesso em 20.02.2025

vezes modulamos a declaração de inconstitucionalidade, porque, da mesma maneira que a empresa que não faz provisão, porque entendia inconstitucional o tributo, e, amanhã ou depois, venha a ser declarado constitucional, o Estado também, com os tributos, satisfaz as necessidades coletivas. Se nós não modularmos, ele já gastou aquele dinheiro com a satisfação dos interesses sociais (Brasil, 2013, p.51).

Diante de tudo o quanto abordado, tem-se que a modulação de efeitos tem ocorrido em matéria tributária muitas vezes por razões consequencialistas de cunho econômico, que não encontra amparo direto nos termos da Lei nº 9.868/1999 e pode gerar efeitos colaterais para toda a sociedade.

3 DO CONSTITUCIONALISMO TRANSFORMADOR À DESIGUALDADE ESTRUTURAL

O STF exerce um papel fundamental na transformação social através da interpretação tributária e a aplicação das normas consoante sua teleologia e sopesamento de valores e direitos. A sua atuação é ímpar para que os preceitos instituídos no artigo 3ª da Constituição Federal sejam efetivados.

Neste sentido, Barroso (2009, p. 35) dispõe que *"O Supremo Tribunal Federal, como intérprete máximo da Constituição, tem a responsabilidade de promover a interpretação evolutiva do texto constitucional, adaptando-o às novas realidades sociais e aos novos valores da sociedade."*

Para tanto, antes de se buscar os resultados almejados, é preciso respeito à própria Carta Magna e as cláusulas pétreas que a compõem, tal como as limitações ao Poder de Tributar e à Livre Iniciativa.

Em complemento, Häberle (1997) trata da consistência do princípio do efeito integrador na resolução dos problemas jurídico-constitucionais segundo critérios que favoreçam a integração política e social, os valores eleitos pelo próprio constituinte e o respeito ao Estado Democrático de Direito.

Assim, o STF ao interpretar a Constituição Federal o deve fazer com fulcro na legalidade e apreço aos valores elencados pelo legislador constituinte, sob pena de um potencial risco à desigualdade estrutural da sociedade e à não efetivação da transformação social que se espera do STF quando do controle de constitucionalidade.

Em outro giro, a modulação de efeitos nos moldes tratados enseja ao menos quatro grandes riscos à sociedade que resultam na manutenção e/ou agravamento de desigualdades estruturais. Em um primeiro momento, haveria a existência de um salvo conduto às

administrações públicas em não devolver aos contribuintes tributos arrecadados de forma inconstitucional; em adição, há o risco em contar com a modulação de efeitos para mitigar os efeitos da repetição do indébito, visto que nem todas as decisões são moduladas; em terceiro, há mitigação da justiça tributária, uma vez que se prioriza os contribuintes que litigaram judicialmente, o que pode ferir a isonomia e gerar desequilíbrio concorrencial e, por fim, há o impacto direto na democracia, seja pela baixa participação dos contribuintes excluídos da modulação de efeitos, seja pelo fortalecimento político dos governos que instituem tributos inconstitucionais.

Neste sentido, um primeiro alerta assenta-se no risco de que referida forma de definir casos tributários sob o viés econômico sirva de salvo-conduto para a continuidade da edição de normas tributárias que não observem o rigor técnico da constitucionalidade.

O voto do Ministro Gilmar Mendes, proferido no julgamento da ADI nº 2669/DF, em que defendeu a aplicação da modulação temporal de efeitos da decisão diante do impacto que a devolução do ICMS pelos Estados Federados geraria sobre as finanças públicas, revela a posição predominante do STF nas modulações de ordem tributária⁸.

Nota-se que mesmo afirmando que os estados estavam cientes da ilegalidade que cometiam, modulou-se a decisão de inconstitucionalidade beneficiando os entes federativos em desprestígio da legalidade. Este cenário de pragmatismo jurídico foi contemplado em diversos outros casos analisados pela Suprema Corte⁹.

Segundo Velano (2010, p. 159), “(...) *não há norma constitucional que veicule o direito do Estado de invocar motivos de ordem financeira para não devolver valores erroneamente arrecadados*”.

⁸ *Com efeito, há vários anos, os Estados federados têm exigido ICMS sobre o transporte terrestre de passageiros. Mesmo antes da edição da LC 87/1996, o transporte terrestre de passageiros era tributado pelos Estados, que simplesmente deram continuidade à imposição tributária da União no período da Constituição anterior. A reversão destas situações consolidadas implicaria verdadeiro atentado à segurança jurídica, além de colocar em perigo as finanças públicas de diversos Estados que se veriam obrigados a repetir tributos recolhidos sem contestação durante expressivo período de tempo.*

(...)

Por outro lado, não se pode ignorar que, desde o julgamento da ADI 1089/DF, Rel. Francisco Rezek, DJ 27.6.1997, apontou-se a necessidade de atendimento de regras mínimas para a instituição de ICMS sobre transporte de passageiros.

(...)

A segurança jurídica parece melhor atendida, in por decisão que, por um lado, preserve situações consolidadas e, por outro, garanta os direitos dos contribuintes que ajuizaram ações antes de concluído este julgamento, amparados em entendimento há muito consolidado nesta Corte e mantido na presente ADI.

Dessa forma, reitero a constitucionalidade do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e entendo presentes seus pressupostos para concessão de efeitos ex nunc para impedir a incidência do ICMS sobre o transporte terrestre de passageiros, ao menos até a edição de lei complementar adequada, ressalvada a possibilidade de concessão de efeitos ex tunc, em sede de controle difuso, às ações ajuizadas antes da conclusão do presente julgamento (Brasil, 2014, g.n.).

⁹ Nesse sentido, a ADI nº 3106/MG, ADI nº 582.280/RJ, RE nº 680.089/SE e ADI nº 4628/DF.

Em arrimo, não se pode ignorar que a Carta Magna contempla direitos individuais e fundamentais que devem ser respeitados de forma indelével, tal como o direito de propriedade ou o não confisco (vide art. 5º, inc. XXII c/c art. 150, inc. IV). Quando se admite a não devolução de tributos arrecadados de forma ilegal, estar-se-á chancelando a ilegalidade e a violação à Carta Magna. Mais a fundo, sinaliza-se aos entes federativos a relativização da ordem constitucional e a concessão de uma carta branca para uma tributação que não respeita as balizas estabelecidas pelo legislador constituinte.

Em verdade, admitir a aplicação de justificativas consequencialistas dentro de um pragmatismo jurídico imporia uma ruptura estrutural do regime constitucional, restando fragilizado o Estado Democrático de Direito.

Finalmente, é preciso perceber que, quando está em jogo a Constituição, um problema ainda mais grave se põe: admitir-se que ela seja atropelada pelo argumento meramente político, consequencialista ou pragmático, coloca em risco as próprias instituições, levando a uma ruptura estrutural que transcende à relação política e direito (Ávila, 2009, p. 122).

Adotar a modulação sob o viés econômico é atentar contra o “*venire contra factum proprium*” e esvaziar o instituto da “*tu quoque*”, que visa a proteger o indivíduo ou a sociedade e não o Estado (Ávila, 2016, p. 568). Nesta exata linha, o Ministro Luiz Fux, no julgamento da ADI nº 4425/DF, estabeleceu que o seguinte.

[...] tanto a segurança jurídica quanto a proteção da confiança legítima— dois dos vetores axiológicos que justificam a modulação das decisões judiciais— não protegem quem age de má-fé ou se beneficia da própria torpeza. Na espécie, foi a própria Fazenda Pública quem criou para si um regime jurídico desproporcionalmente vantajoso. Nesse sentido, inexistente qualquer ameaça à segurança jurídica quando se declara, retroativamente, a invalidade de uma prática institucional reprovável. Definitivamente não se pode tutelar a “confiança” de quem, no exercício do poder estatal, agracia a si com privilégios nitidamente discriminatórios. Seria um equívoco usar o argumento de segurança e estabilidade social para resguardar a situação de quem foi o próprio responsável pela edição do ato juridicamente inválido (Brasil, 2013).

Em suporte à esta compreensão, Carrazza (2021, p. 150)¹⁰ e Carvalho, (2012, p. 60)¹¹ estabelecem que a modulação deve ser vista com cautela para não constituir um salvo-conduto na edição de leis inconstitucionais e constituir um incentivo perverso à edição de normas semelhantes.

Por fim, o Ministro Marco Aurélio, proferida no julgamento da ADI nº 3.660/MS bem sinalizou a sua advertência sobre a modulação de efeitos:

¹⁰ "A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em matéria tributária, deve ser vista com muita cautela, para não se transformar em salvo-conduto para a edição de leis inconstitucionais."

¹¹ "A modulação de efeitos, ao permitir que o Estado continue a arrecadar tributos com base em uma norma inconstitucional, pode gerar um incentivo perverso para a edição de novas leis com vícios semelhantes."

[...] tenho revelado preocupação com o fato de se modular as decisões judiciais, **levando mesmo a um quase estímulo a descumprir-se o ordenamento jurídico, a descumprir-se a Constituição Federal, apostando-se na morosidade da Justiça e na circunstância de, somente tempos após – e a lei em exame é de 2005, mas há leis anteriores-, vir o Supremo a pronunciar-se a respeito.** Entendo que, principalmente em casos flagrantes, como é o presente, de conflito da norma com a Constituição Federal, não cabe modulação. Deve ela ser reservada a situações especiais, situações de repercussão maior no campo social (Brasil, 2008) Grifos aplicados.

Com isso a modulação de efeitos em normas tributárias não pode ser a praxe, tal como identificado, em que 50% das teses moduladas tiveram o impacto fiscal como baliza exclusiva da modulação. Há de ressaltar que as normas inconstitucionais são malévolas à sociedade e impede a ruptura de desigualdades estruturais. A modulação que instiga a edição de normas eivadas de vício ignora o papel transformador do STF e contribui para a perpetuação de desigualdades, posto que a devolução do indébito afeta a receita e/ou orçamento dos entes federativos que ficam privados de recursos para custeio e investimentos em políticas públicas, conforme evidenciam os impactos na Lei de Diretriz Orçamentária (LDO)¹².

Em arrimo, o relatório do Anexo V da LDO/2020 evidencia a necessidade de o orçamento acompanhar a expectativa de aumento de despesas de forma bimestral, nos termos da Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), visando a limitar o empenho e movimentação financeira no montante compatível ao cumprimento da meta de resultado primário¹³.

No mais, em caso de decisões desfavoráveis que afetem a despesa pública, há previsão de inclusão dessas despesas nos orçamentos anuais ou via créditos adicionais (Brasil, 2025). Isso demonstra a necessidade de remanejamento de recursos que poderiam ser destinados a políticas públicas.

Conclui-se que a falta de recursos em orçamento para a promoção de políticas sociais importa na manutenção de desigualdades estruturais como menor investimento em educação,

¹² Em razão da sinalização do posicionamento da Corte sobre o tema, desfavorável à Fazenda Nacional, o caso passou a ser mencionado em todas as LDOs seguintes, com status de “perda provável”. Segundo o anexo de riscos fiscais da LDO/2020, por exemplo, o impacto orçamentário foi estimado em R\$ 229 bilhões, para o período de 5 anos. Mas, esse não é o único número que impressiona (Lima, 2021, p. xx).

LDO/2025 - As estimativas de impacto fiscal são fornecidas pela Receita Federal do Brasil (RFB), considerando, na maioria dos casos, a perda total de arrecadação anual e uma estimativa de impacto de devolução, nos últimos cinco anos e a totalidade dos contribuintes, de modo que representa o máximo de impacto ao erário, que pode não se concretizar em sua totalidade. Estima-se que o impacto das ações judiciais de natureza tributária, no âmbito do STF, seja de aproximadamente de R\$ 716,6 bilhões (R\$ 812,4 bilhões em 2022), conforme a Tabela 17 (Brasil, 2025).

¹³ Cumpre destacar que o monitoramento dos riscos fiscais no exercício 2020 se realizará ao longo da execução financeira do orçamento, em alinhamento ao disposto no Art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 2000, que disciplina o processo de revisões bimestrais de receitas e despesas e estabelece que os Poderes e o Ministério Público devem promover, por ato próprio, limitação de empenho e movimentação financeira no montante necessário compatível com o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais. (Brasil, 2020).

saúde, lazer, saneamento básico etc.¹⁴. As classes sociais que demandam de investimento do poder público para um melhor bem-estar são as mais oneradas.

Neste matiz, deixa-se de se atender aos objetivos da Constituição Federal, bem como se estimula a edição de normas inconstitucionais. O constitucionalismo promovido pelo STF deixa de ser transformador para ser conservador. Assim, se por um lado modular as decisões de inconstitucionalidade é importante à luz dos impactos econômicos, por outro, pode agravar as desigualdades estruturais em razão da necessária restituição do indébito e impacto no orçamento público.

Em arrimo, é importante tecer um segundo alerta ao fato de que nem todas as decisões que decretaram a inconstitucionalidade de normas tributárias foram moduladas. Isso implica dizer que os entes federativos tributantes tiveram que devolver o indébito indevidamente arrecadado, cujo impacto foi ainda mais relevante nas contas públicas. Isso evidencia que tributar de maneira ilegal na expectativa de que o STF module os efeitos da declaração de inconstitucionalidade perfaz um sério risco ao orçamento público e à toda sociedade, pois pode comprometer políticas públicas e alijar ainda mais grupos sociais marginalizados e dependentes do Estado.

Por fim, é imperioso observar que a modulação de efeitos no Brasil tem sido realizada visando a ressalvar a segurança jurídica dos contribuintes que litigavam sobre a temática antes da decisão do STF, conforme ilustra o voto do Ministro Gilmar Mendes na ADI nº 2669/DF¹⁵.

Logo, para se possa reaver *in totum* o valor indevidamente tributado pelo ente federativo, os contribuintes devem discutir a temática antes do julgamento do STF, de modo a ficarem ressalvados da modulação de efeitos da decisão que decreta a inconstitucionalidade da norma. Isso implica em uma maciça judicialização de demandas tributárias, o que não é factível para muitos contribuintes, em especial para os menores, que não dispõem de recursos ou assessoria especializada para acompanhar as teses tributárias e se antecipar às decisões da corte suprema.

¹⁴ O Farmácia Popular é um programa essencial para o acesso a medicamentos e insumos de saúde no Brasil, beneficiando milhões de pessoas. No entanto, a redução proposta no orçamento para 2025, de R\$ 4,2 bilhões, representa uma queda significativa de 28% em comparação com o valor sugerido para 2024 (R\$ 5,86 bilhões). Isso pode impactar a distribuição de medicamentos gratuitos ou com desconto, afetando principalmente as populações mais vulneráveis. Embora o governo preveja atender 24 milhões de pessoas em 2025, essa redução orçamentária pode dificultar o alcance dessa meta, especialmente considerando o contingenciamento de R\$ 1,7 bilhão em 2023, que já reduziu o orçamento do programa para R\$ 3,4 bilhões (Brasil, 2024).

¹⁵ “A segurança jurídica parece melhor atendida, in por decisão que, por um lado, preserve situações consolidadas e, por outro, garanta os direitos dos contribuintes que ajuizaram ações antes de concluído este julgamento, amparados em entendimento há muito consolidado nesta Corte e mantido na presente ADI.”

Isso compromete seriamente a justiça fiscal e perpetua diferenças, mas vez que contribuintes com maior poder econômico são incentivados, enquanto aqueles menos assistidos ficam alijados das discussões e restituição da tributação indevida, em verdadeira afronta à isonomia.

Segundo Humberto Ávila

"A exigência de judicialização prévia para se beneficiar integralmente de decisões do STF em matéria tributária viola o princípio da isonomia, pois cria uma distinção arbitrária entre os contribuintes que ingressaram com ações judiciais antes do julgamento do STF e os que não o fizeram." (Ávila, 2018 p. 80).

Em caso de modulação de efeitos, os contribuintes excluídos pela modulação ficam proibidos de restituírem de modo integral (ressalvado o período prescricional) os tributos inconstitucionalmente exigidos. Assim, é certo que os contribuintes que podem recuperar tributos por um período maior, tendem a ter uma vantagem concorrencial relevante. Isso gera um desequilíbrio no mercado por razões externas a este, o que ofende a livre iniciativa, bem como a justiça tributária.

Há sérios danos à livre iniciativa quando se coloca contribuintes em pé de igualdade em situações desiguais de forma artificial. Torres (2018, p. 150), bem estabelece que a *"A modulação de efeitos que gera um desequilíbrio concorrencial entre os contribuintes viola o princípio da livre iniciativa e prejudica a eficiência e a competitividade do mercado."* Em acréscimo José Eduardo Soares de Melo frisa que a *"A modulação de efeitos que agrava a injustiça tributária e impõe um ônus tributário maior aos contribuintes que não tiveram as mesmas condições de se defenderem dos abusos do Fisco é incompatível com o constitucionalismo transformador."* (Melo, 2018 p. 90)

Assim, é certo que a modulação de efeitos que adota viés consequencialista de cunho econômico e baliza referidos efeitos diante da litigância judicial constitui elemento de gravosa injustiça tributária, que não encontra guarida em um STF que deve se propulsor de um constitucionalismo transformador.

Nota-se uma afronta à isonomia dos contribuintes e à capacidade contributiva. Em um cenário de modulação de efeitos, parcela dos contribuintes terão arcado com uma tributação superior à de seus concorrentes e o fato de não se restituir implicará em um encargo tributário muito superior à sua capacidade contributiva. Destaca que consoante Xavier (2015, p. 110) a modulação de efeitos que viola a capacidade contributiva e a isonomia é incompatível com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário.

Para Machado Segundo (2021, p. 70), este cenário agrava a injustiça tributária¹⁶, que não comunga com o constitucionalismo transformador.

Por fim, ainda se faz importante uma digressão sobre os impactos que a modulação de efeitos e a instituição de normas inconstitucionais causam na democracia. A instituição de uma norma tributária inconstitucional e a sua vigência e eficácia no tempo promovem, de forma imediata, um aumento de receita ao ente federativo. Esse aumento da arrecadação, ainda que temporário, confere ao grupo político vigente maior poder econômico, que pode ser utilizado para garantir a sua manutenção no poder¹⁷.

A utilização de recursos provenientes de tributos inconstitucionais para fins políticos mitiga o real exercício da democracia, pois cria uma desigualdade de condições entre os diferentes grupos, prejudicando a livre manifestação da vontade popular e a escolha dos representantes da sociedade. Há no âmbito político também uma concorrência desleal por abuso do poder econômico-tributário, que mitiga o real exercício da democracia.

Amartya Sen (2000, p. 15) estabelece que a democracia não é apenas um sistema político, mas também um conjunto de valores e princípios que visam promover a liberdade, a igualdade e a justiça social. Logo, as normas inconstitucionais comprometem estes valores, agrava as desigualdades sociais e limita a capacidade dos indivíduos de exercerem seus direitos e liberdades.

Assim, nota-se que tributos inconstitucionais afetam diretamente a democracia, de modo que a edição e manutenção destas no tempo prejudica sobremaneira a sociedade.

Ao fim e ao cabo, a baixa expressão popular destes grupos marginalizados, implica ainda em menor participação na democracia e na possibilidade de serem ouvidos acerca dos impactos de uma tributação inconstitucional.

Portanto, a modulação de efeitos reverbera não apenas na seara do direito, da segurança jurídica e da proteção dos entes federativos, mas em políticas públicas que permitiriam a redução de desigualdade estrutural e maior inclusão da população marginalizada. Logo, urge pensar em mecanismos outros para se evitar que o STF funcione como válvula de escape à crise financeira dos entes federativos e atue na promoção do Estado Democrático de Direito focado em um constitucionalismo transformador.

¹⁶ "A modulação de efeitos que impede a restituição integral dos tributos indevidamente exigidos agrava a injustiça tributária e compromete a confiança dos contribuintes no sistema tributário."

¹⁷ Para Bobbio (2007, p. 974) "*O poder econômico é uma das formas de poder que mais influenciam a vida política e social. O controle dos recursos econômicos permite a um grupo ou indivíduo exercer influência sobre as decisões políticas e sobre o comportamento dos demais membros da sociedade.*"

4 ALTERNATIVAS À MODULAÇÃO CONSEQUENCIALISTA

Nos termos expostos, nota-se um cenário de elevada modulação em matéria tributária tendo por fundamento argumentos consequencialistas de cunho econômico que escapam à legalidade contida no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999 e enfraquecem a Constituição Federal.

A modulação de efeitos em lides tributárias, ainda que tenha uma finalidade justa, fomentam a instituição de norma inconstitucionais que perpetuam desigualdades estruturais da sociedade e mitigam direitos considerados cláusula pétreas.

Nesse passo, é preciso prestigiar o constitucionalismo transformador que busca não apenas garantir direitos fundamentais, mas também corrigir desigualdades estruturais e garantir a efetividade da Constituição. Este objetivo perpassa por mecanismos que afastem do STF a necessidade modulação sob o viés economicista, mas que também não aliviem a necessidade de os entes federativos arcarem com a sua responsabilidade de restituir tributos indevidamente angariados.

Inicialmente, é preciso resgatar que a maior parte das decisões em matéria tributária são moduladas em razão do expressivo impacto no orçamento dos entes federativos. Logo, considerando que o tempo milita a favor de uma arrecadação cada vez mais expressiva, a qual é corrigida monetariamente, a mora no julgamento das lides pelo STF é fator determinante na modulação e seus impactos¹⁸.

Dessa forma, a existência de um rito célere para julgamento de demandas tributárias ou mesmo a existência de cortes especializadas em temáticas tributárias reduziria o tempo de resolução dos litígios, minimizando, assim, o impacto econômico das restituições.

Outra medida apta a reduzir a função da modulação como válvula de escape aos impactos financeiros das declarações de inconstitucionalidade, está no contingenciamento das despesas pelos entes federativos com maior antecedência, similar às empresas privadas.

No âmbito do governo federal não se adota esse modelo de forma ampla por uma ausência de obrigatoriedade formal, pois, diferentemente do setor privado, a administração pública não é obrigada a constituir provisões contábeis prévias para riscos fiscais futuros, exceto quando há débitos já reconhecidos e inscritos como precatórios¹⁹.

¹⁸ Em geral, as lides tributárias se arrastam por anos ou décadas junto aos tribunais brasileiros. Ilustrativamente, no caso da Tese do Século [RE 574.706 – Tema 69/STF], apenas houve a definição jurídica pelo STF em 2017, sendo que a discussão junto ao STF ganhou relevância a partir de 2006 com RE 240.785. Inclusive, a modulação apenas se deu em 2021.

¹⁹ NBC TSP 09 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Outrossim, segundo a LDO, despesas decorrentes de decisões judiciais devem ser incluídas no orçamento somente após sua consolidação como obrigação exigível, ou seja, após o trânsito em julgado. A adoção pelo setor público de um regime orçamentário anual, no qual despesas só são reconhecidas quando se tornam exigíveis, dificulta a criação de uma reserva para cobrir riscos fiscais.

Pelo exposto, considerando a possibilidade de dimensionar os riscos envolvidos em contendas fiscais, tal como se nota no âmbito da União Federal pelos relatórios de Riscos Fiscais da LDO e relatórios de “Avaliação de Receitas e Despesas Primárias”, seria possível adotar meios de respaldar um futuro desembolso de valores sem que se dependesse da modulação de efeitos pelo STF. Inclusive, a prática internacional permite compreender por ferramentas que melhorariam o controle das despesas e pode vir ser abordado de modo mais profundo em um trabalho específico (EUA, 2025; Reino Unido, 2023; Canadá, 2025).

Por fim, seria ainda possível considerar a criação de fundo de contingência para litígios tributários, inclusive os recursos poderiam vir dos próprios contribuintes como contrapartida à fruição de benefícios fiscais ou mesmo por nova formas de tributação da renda. Isso permitiria a constituição de uma reserva especial, além de reduzir a regressividade tributária e aumentar a justiça fiscal.

CONCLUSÃO

Neste trabalho, foi possível observar que a *accountability* constitucional é salutar para o Estado Democrático de Direito e o prestígio da Constituição Federal, que deve especialmente ser aplicado à modulação das declarações de inconstitucionalidade de normas tributárias. Nota-se a adoção de argumentos pragmáticos e consequencialistas na maioria das temáticas moduladas, sem haja efetiva adequação ao quanto previsto no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999.

Analisou-se que a modulação de efeitos tendo por escopo o impacto fiscal no orçamento dos entes federativos pode propagar a edição de normas inconstitucionais, as quais passarão pela *accountability* do STF e a declaração de inconstitucionalidade impacta gravosamente as finanças e instituição de políticas públicas, que beneficiam grupos mais vulneráveis e marginalizados da sociedade. Em acréscimo, caso não haja a modulação, o impacto se torna ainda mais gravoso.

Outra mazela da modulação das declarações de inconstitucionalidade reside no fator de limitação dos efeitos no tempo, sempre balizado pela existência de discussão judicial anterior ao julgamento do STF. Isso exclui aqueles contribuintes que não possuem condições de litigar

e compromete a justiça fiscal. Como consectário, a seleção de contribuintes beneficiados com a restituição de efeitos compromete não apenas a isonomia, mas a livre iniciativa, dado que haverá maior vantagem comercial para os contribuintes mais litigantes.

Por fim, a arrecadação de tributos inconstitucionais compromete a democracia, uma vez que o poder econômico de uma arrecadação ilegal gera um desequilíbrio de forças entre grupos políticos e relativa o pleno exercício daquela pela sociedade.

Em conclusão, ao invés de se adotar medida que remedeie o impacto econômico, qual seja, a modulação de efeitos ou mesmo a manutenção de normas inconstitucionais, urge a adoção de mecanismo que mitiguem os efeitos das decisões nas contas públicas e com isso não se agravem as desigualdades estruturais do país, tampouco enfraqueçam a Carta Magna e o Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018

BARBOSA, Rui. **Atos inconstitucionais**. 2 ed. Campinas: Russel Editores, 2004.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: Exposição Sistemática da Doutrina e Análise Crítica da Jurisprudência**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012,

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de Política**. 13. ed. Brasília: Editora UnB, 2007.

BRAGE CAMAZANO, Joaquín. Interpretación constitucional, declaraciones de inconstitucionalidad y arsenal sentenciador (un sucinto inventario de algunas sentencias

“atípicas”). en Eduardo Ferrer Macgregor (ed.), **La interpretación constitucional**, Porrúa, México, 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (promulgada em 5 de outubro de 1988). Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.660**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13 mar. 2008.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.425**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 14 mar. 2013.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 587.371**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Teori Zavascki, j. 14 nov. 2013.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.669**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, j. 05 fev. 2014.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 851.108**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 01 mar. 2021.

BRASIL. **“Governo Federal corta verba do Farmácia Popular para 2025 28% menor que sugerido para 2024”**. S.I., Sincofarmasp, 2024. Disponível em: [https://sincofarmasp.com.br/2024/09/13/governo-federal-corta-verba-do-farmacia-popular-para-2025-28-menor-que-sugerido-para-2024/#:~:text=O%20Farm%C3%A1cia%20Popular%20%C3%A9%20um,%24%20%2C86%20bilh%C3%B5es\)..](https://sincofarmasp.com.br/2024/09/13/governo-federal-corta-verba-do-farmacia-popular-para-2025-28-menor-que-sugerido-para-2024/#:~:text=O%20Farm%C3%A1cia%20Popular%20%C3%A9%20um,%24%20%2C86%20bilh%C3%B5es)..) Acesso em 02 mar. 2025.

BRASIL. **Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020**. Brasília: Diário Oficial da União, 2020. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:31456. Acesso em 02 mar. 2025.

BRASIL. **Anexo V da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2025**. Brasília: Diário Oficial da União, 2020. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/documents/137784508/140419628/Anexo_V.pdf/35cee2bb-86d4-497d-b6a1-976c0bd9f627>. Acesso em 02 mar. 2025.

CAMPOS, Ana Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, ano 24, n.2, p.30-50, fev./abr. 1990.

CANADA. Canada Revenue Agency (CRA). **Departmental performance reports**. [Lugar] [Ano] Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/annual-report-parliament/departamental-performance-reports.html>. Acesso em: 23 fev. 2025.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2006,

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado**. 2. ed. Trad. Aroldo Plínio Gonçalves. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2012,

CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações das decisões do STF. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 13. v. São Paulo: Dialética, 2009.

CICCONETTI, Stefano Maria; TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Jurisdição constitucional comparada**: Brasil, Itália, Alemanha, França e EUA. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ESTADOS UNIDOS. Government Accountability Office (GAO). **Official reports and audits**. Disponível em: <https://www.gao.gov/> Acesso em: 23 fev. 2025.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 34 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O federalista**. Tradução: Viriato Soromenho-Marques e João C. S. Duarte. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011.

Häberle, Peter. **Hermenêutica Constitucional: A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e "Procedimental" da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

LANA, Júlia Borja. **A Modulação Temporal dos Efeitos na Decisão de Inconstitucionalidade**. Dissertação de Mestrado, Universidade de Lisboa, 2021. Disponível em: [https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10451/65116/1/Dissertacao_Modula%C3%A7%C3%A3o%20de%20efeitos%20na%20declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20inconstitucionalidade_versaofinal.pdf](https://repositorio.ulisboa.pt/bitstream/10451/65116/1/Dissertacao_Modula%C3%A7%C3%A3o%20de%20efeitos%20na%20declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20inconstitucionalidade_-versaofinal.pdf). Acesso em: 25 fev. 2025.

LANDAU, David. Abusive Constitutionalism. *U.C. Davis Law Review*, Davis, CA, v. 47, n. 1, p. 189-260, 2013.
LIMA, Gabriela Pimenta Rego. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária: Análise do Argumento do Impacto Orçamentário nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. Dissertação. Instituto Brasiliense de Direito Público Escola de Direito e Administração Pública. Brasília, 2021. Disponível em <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3170>. Acesso .20 fev 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

- MEDEIROS, Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**. Lisboa: Universidade Católica, 1999.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2012
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo VI. Coimbra: Editora Coimbra, 2005.
- MOLINARI, Flávio Miranda. **Modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF: pressupostos teóricos e análise jurisprudencial**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.
- OLIVEIRA, Fábio Cesar dos Santos. “Accountability: O estudo de sua aplicação a partir da Constituição da República de 1988 e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. **Revista de Direito Administrativo**, v. 281, p. 143-177, 2022.
- REINO UNIDO. HM Revenue & Customs (HMRC). **Annual report and accounts 2022 to 2023** Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/932874/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2019_to_2020__Print_.pdf. Acesso em: 23 fev. 2025.
- SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000
- SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. São Paulo: Almedina, 2020.
- SPECK, Bruno Wilhelm. **Accountability no Brasil: Avanços e Desafios**. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 3, p. 469-492, 2010.
- STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- VELANO, Emília Maria. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba: Juruá, 2010.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- ZAVASCKI, Teori Albino. **Antecipação de Tutela**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.