

Tributação e Direito Público

Mostra

Tributação e Direito Público

Copyright © 2026 Almedina Brasil

Almedina Brasil é uma empresa do Grupo Editorial Alta Books (Starlin Alta Editora e Consultoria LTDA).

Copyright © 2026 Andréa Mussnich Barreto, Claudio Xavier Seefelder Filho, Filipe Aguiar de Barros, Yuri Excalibur de Araújo Pereira

ISBN: 978-65-5182-061-8

Impresso no Brasil – 1ª Edição, 2026 – Edição revisada conforme o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 2009.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

T822

Tributação e Direito Público. Coord. Andréa Mussnich Barreto, Claudio Xavier Seefelder Filho, Filipe Aguiar de Barros, Yuri Excalibur de Araújo Pereira. 1.ed. Rio de Janeiro: Almedina Brasil, 2026.

712 p; 16 x 23 cm.

ISBN 978-65-5182-061-8

1. Direito tributário – Brasil. 2. Administração tributária. 3. Fazenda pública. 4. Direito público – Brasil. 5. Política tributária. I. Barreto, Andréa Mussnich. II. Seefelder Filho, Claudio Xavier. III. Barros, Filipe Aguiar de. IV. Pereira, Yuri Excalibur de Araújo. V. Título.

CDU: 336.2 (81)

Índice para catálogo sistemático:

1 : Brasil : Direito tributário : Administração tributária : Direito público

Todos os direitos estão reservados e protegidos por Lei. Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida.

A violação dos Direitos Autorais é crime estabelecido na Lei nº 9.610/98 e com punição de acordo com o artigo 184 do Código Penal.

O conteúdo desta obra fora formulado exclusivamente pelo(s) autor(es).

Marcas Registradas: Todos os termos mencionados e reconhecidos como Marca Registrada e/ou Comercial são de responsabilidade de seus proprietários. A editora informa não estar associada a nenhum produto e/ou fornecedor apresentado no livro.

Material de apoio e erratas: Se parte integrante da obra e/ou por real necessidade, no site da editora o leitor encontrará os materiais de apoio (download), errata e/ou quaisquer outros conteúdos aplicáveis à obra. Acesse o site www.altabooks.com.br e procure pelo título do livro desejado para ter acesso ao conteúdo.

Suporte Técnico: A obra é comercializada na forma em que está, sem direito a suporte técnico ou orientação pessoal/exclusiva ao leitor.

A editora não se responsabiliza pela manutenção, atualização e idioma dos sites, programas, materiais complementares ou similares referidos pelos autores nesta obra.

Grupo Editorial Alta Books

Produção Editorial: Grupo Editorial Alta Books

Diretor Editorial: Anderson Vieira

Editores-chefe: Manuella Santos de Castro

Assistente Editorial: Francielle Regina

Vendas Governamentais: Cristiane Mutus

Diagramação: Merit Editorial


ALTA BOOKS
GRUPO EDITORIAL

Rua Viúva Cláudio, 291 – Bairro Industrial do Jacaré

CEP: 20.970-031 – Rio de Janeiro (RJ)

Tels.: (21) 3278-8069 / 3278-8419

www.altabooks.com.br – altabooks@altabooks.com.br

Ouvidoria: ouvidoria@altabooks.com.br

Editora
afiliada à:


ASSOCIADO


Sobre os Coordenadores

Andréa Mussnich Barreto

Procuradora da Fazenda Nacional. Bacharel em direito pelo UniCEUB, Pós-graduada pela Fundação Getúlio Vargas em Administração Pública e pelo IBET em Direito Tributário, e Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP. Atualmente é Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários da PGFN.

Claudio Xavier Seefelder Filho

Doutorando em Direito e Economia na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Portugal. *Visiting Scholar* no Boston College Law School (2024-2025) e na Universidade Autônoma de Barcelona na Espanha (2025-2026). Harvard Kennedy School Executive Education Program (Leadership and Innovation). Mestre em Direito Tributário e Desenvolvimento Econômico pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Professor de Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Financeiro e Direito Processual Civil. Autor de diversos livros e artigos. Procurador da Fazenda Nacional com atuação perante o Supremo Tribunal Federal e Tribunais Superiores no Brasil.

Filipe Aguiar de Barros

Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Especialista em Direito Processual Civil pelo IDP. Procurador da Fazenda Nacional, Coordenador nacional de falência e recuperação judicial da PGFN. Já foi Coordenador-Geral de Representação Judicial e Procurador-Chefe de Defesa na 5ª Região da PGFN.

Yuri Excalibur de Araújo Pereira

Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da FGV/SP. MBA em Gestão Tributária pela USP/ESALQ. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela LFG.

Sobre os Autores

Alexandra Maria Carvalho Carneiro

Procuradora da Fazenda Nacional. Bacharel em direito pela UFPE, Pós-graduada pela Fundação Getúlio Vargas em Administração Pública e Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP. Procuradora Seccional da Fazenda Nacional em Santo Ângelo/RS, Coordenadora da Atuação da PGFN junto ao Superior Tribunal de Justiça, Procuradora-Geral Adjunta Substituta, Coordenadora da Atuação da PGFN junto ao Supremo Tribunal Federal e Assessora Especial na Secretaria Executiva do Ministério do Desenvolvimento Regional. Atualmente lotada na Coordenação-Geral de Atuação da PGFN junto ao Supremo Tribunal Federal.

Andréa Mussnich Barreto

Procuradora da Fazenda Nacional. Bacharel em direito pelo UniCEUB, Pós-graduada pela Fundação Getúlio Vargas em Administração Pública e pelo IBET em Direito Tributário, e Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP. Atualmente Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários da PGFN.

Carlos Eduardo Wandscheer

Procurador da Fazenda Nacional desde 2003, no período de julho 2019 a fevereiro de 2024, foi Procurador-Chefe de Defesa na 4ª Região da PGFN. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da FGV-SP. Especialista em Direito Tributário pela UFSC e em Gestão Pública pela FGV.

Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral

Bacharel em Direito pela UFPE - Universidade Federal de Pernambuco, Pós-graduada pela ESA/OAB, Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito

da FGV/SP. Procuradora da Fazenda Nacional, atualmente Coordenadora de Estratégias Judiciais da PGFN.

Carolina Dolabela de Lima e Vasconcelos

Procuradora da Fazenda Nacional. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília. Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Pós-Graduada em Direito Processual Civil pelo Direito Processual Civil no IBDP – Instituto Brasileiro de Direito Processual. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas/SP. Pesquisadora do GITEC/FGV e IBChain -The Blockchain Authority

Cláudia Akemi Owada

Bacharel em Direito pela PUC/SP (2000). Procuradora da Fazenda Nacional desde 2003. Atuação nas áreas de cobrança, representação judicial e contencioso administrativo fiscal na PGFN (2003/2018). Mestre em Administração Pública pela EBAPE-RJ/FGV. Corregedora Auxiliar na CGAU (2019/2022), Coordenadora de Governança Corporativa e Planejamento no CGPG/DGC/SGE/AGU (2022/2023), atualmente em exercício na CGEJI//DIJI/SGE/AGU.

Claudio Xavier Seefelder Filho

Doutorando em Direito e Economia na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Portugal. *Visiting Scholar* no Boston College Law School (2024-2025) e na Universidade Autônoma de Barcelona na Espanha (2025-2026). Harvard Kennedy School Executive Education Program (Leadership and Innovation). Mestre em Direito Tributário e Desenvolvimento Econômico pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Professor de Direito Constitucional, Direito Tributário, Direito Financeiro e Direito Processual Civil. Autor de diversos livros e artigos. Procurador da Fazenda Nacional com atuação perante o Supremo Tribunal Federal e Tribunais Superiores no Brasil

Conrado Luiz Alves Dias

Mestre em Administração Pública pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas (EBAPE/FGV). Mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV/Direito/SP). Pós-graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR). Bacharel em Direito pela Universidade

Estadual de Maringá (UEM). Procurador da Fazenda Nacional. Exerceu atribuições de Corregedor-Auxiliar da Corregedoria-Geral da Advocacia da União (CGAU/AGU), de Diretor de Gestão Estratégia e de Coordenação Estrutural do Ministério do Desenvolvimento Regional, de Procurador-Chefe da Procuradoria da Fazenda Nacional no Paraná.

Cristiano Neuenschwander Lins de Morais

Mestre em Políticas Públicas e Governo pela FGV e graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Foi Procurador-Geral Adjunto de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União e Coordenador-Geral de Negociação da PGFN. Atualmente, é Procurador da Fazenda Nacional, com atuação na gestão das transações tributárias.

Fabrcio Da Soller

Graduado no curso de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Mestre em Administração Pública pela EBAPE-FGV, Rio de Janeiro. Procurador da Fazenda Nacional. Ocupou os cargos de Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Secretário-Geral de Consultoria da Advocacia-Geral da União e Chefe da Assessoria Consultiva do Tribunal Superior Eleitoral.

Filipe Aguiar de Barros

Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Especialista em Direito Processual Civil pelo IDP. Procurador da Fazenda Nacional, Coordenador nacional de falência e recuperação judicial da PGFN. Já foi Coordenador-Geral de Representação Judicial e Procurador-Chefe de Defesa na 5ª Região da PGFN.

Fernanda Soares Ribeiro Delatorre de Carvalho

Procuradora da Fazenda Nacional, desde 2009, atualmente lotada na Divisão de Acompanhamento Especial da 3a. região. Bacharel em direito pela PUC Minas. Pós-graduada em Direito Público pelo Centro Universitário Amparense. Pós-graduada em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera Uniderp. Pós-graduada em Direito Internacional e Direitos Humanos pela PUC Minas. Mestre em Direito Tributário pela escola de direito da FGV/SP. Integrante do grupo de estudos de tributação e gênero da FGV/SP.

Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz

Procuradora da Fazenda Nacional desde 2005, atualmente em exercício na Coordenação-Geral de Atuação da PGFN perante o Supremo Tribunal Federal.

Bacharela em Direito pela Universidade Federal da Bahia – UFBA. Mestre em Direito Tributário pela FGV - SP. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Pós-graduada (LLM) em Direito e Processo Tributário pela Fundação do Ministério Público do Estado do Rio Grande do SUL – FPM. Já atuou como parecerista na Coordenação-Geral da Representação Judicial e na Coordenação-Geral da Dívida Ativa da PGFN. Ex-Advogada da União (2005).

Jersilene de Souza Moura

Advogada pública há mais de vinte e quatro anos. Procuradora da Fazenda Nacional, atualmente lotada na Coordenação-Geral de Assuntos Tributários. Mestre em Direito pela FGV-SP e em Administração Pública pela EBAPE-FGV.

Mayara da Silva Cruz

Bacharela em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Procuradora da Fazenda Nacional desde 2016, atualmente Coordenadora da Divisão de Acompanhamento Especial da 3ª Região.

Marco Aurélio Zortêa Marques

Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília. Especialista em Direito Tributário. Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Procurador da Fazenda Nacional. Já atuou como Procurador Federal junto ao INSS, Coordenador-Geral Substituto do Contencioso Administrativo Tributário da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e Coordenador-Geral de Tributação da Secretaria de Política Econômica da Secretaria Especial para Assuntos Jurídicos da Presidência da República.

Rogério Campos

Mestre em Políticas Públicas e Governo pela FGV/DF. Procurador da Fazenda Nacional desde 2003, atualmente exerce o cargo de Secretário Executivo da Fazenda e Planejamento no Estado de São Paulo.

Tatiana Irber

Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera – Uniderp (2016). Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília - UNB (2011). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia - UFU (2002). Procuradora da Fazenda Nacional. Foi Procuradora –Chefe da Dívida Ativa da 1ª Região e Chefe da Divisão de Dívida Ativa da 1ª Região. Trabalhou na Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos (CGR) como Líder de projetos de de-

envolvimento de softwares da concepção até a implantação e com projetos de recuperação de créditos. Trabalha atualmente na Divisão de Grandes Devedores da 3ª Região.

Thiago Morelli Rodrigues de Sousa

Mestre em Direito Tributário pela FGV-SP. Especialista em Direito Público pela ESMAFE/RS (2010). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2005). Procurador da Fazenda Nacional desde 2008, lotado atualmente na Divisão de Acompanhamento Especial da 4ª Região.

Yuri Excalibur de Araújo Pereira

Procurador da Fazenda Nacional desde 2013. Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da FGV/SP. MBA em Gestão Tributária pela USP/ESALQ. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Universidade Anhanguera – Uniderp.

Nota dos Coordenadores

É com grande satisfação que apresentamos a obra coletiva “Tributação e Direito Público: Estudos da Fazenda Nacional”, resultado da pesquisa acadêmica de renomados profissionais e estudiosos do Direito Tributário e áreas afins. Este livro reúne reflexões críticas e propositivas sobre temas atuais e desafiadores que permeiam a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e do sistema tributário brasileiro, oferecendo contribuições valiosas para acadêmicos, operadores do direito e gestores públicos.

Cada artigo desta obra dedica-se a um tema específico, abordando desde questões técnicas e processuais até aspectos macroeconômicos e sociais da tributação. Os textos refletem a diversidade de perspectivas e experiências dos autores, todos profissionais com destacada atuação na PGFN, muitos deles com formação especializada em instituições de excelência, como destaque para a Fundação Getúlio Vargas (FGV), dentre outras renomadas universidades nacionais e internacionais.

O principal objetivo desta coletânea é fomentar o debate qualificado sobre os desafios contemporâneos do Direito Tributário e da gestão pública, com ênfase na atuação da Fazenda Nacional. Os capítulos foram cuidadosamente selecionados para abranger temas como: Jurisprudência e Precedentes Tributários; Inovações na Cobrança e Recuperação de Créditos; Aspectos Econômicos e Sociais da Tributação e Temas Emergentes e Desafios Jurídicos.

A relevância desta obra reside não apenas na profundidade técnica dos temas tratados, mas também na sua aplicabilidade prática. Os autores trazem experiências concretas de sua atuação na PGFN, oferecendo insights valiosos para a solução de problemas reais enfrentados pelo Fisco e pelos contribuintes. Os colaboradores desta obra são profissionais

com trajetórias marcantes no Direito Tributário e na administração tributária federal. Muitos ocupam ou já ocuparam cargos estratégicos na PGFN, como Procurador-Geral, Adjuntos, Coordenadores-Gerais, dentre outros, além de especialistas no litígio tributário federal perante o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Suas análises refletem não apenas o conhecimento teórico, mas também a vivência prática em casos complexos que demandam equilíbrio entre a arrecadação e a garantia dos direitos dos contribuintes.

Esta obra é dirigida a um público amplo, incluindo, Profissionais do Direito: como Advogados, procuradores, juízes e consultores que atuam em matéria tributária; Gestores Públicos: Servidores da RFB, PGFN e outros órgãos envolvidos na arrecadação e fiscalização; Acadêmicos: Pesquisadores e estudantes de Direito, Economia e Administração Pública interessados em temas tributários; e Contribuintes: Empresários e cidadãos que buscam compreender os desafios e as tendências do sistema tributário. Acreditamos que os debates aqui apresentados possam servir como base para futuras pesquisas, reformas legislativas e melhorias na gestão do crédito tributário. Além disso, a obra reforça o compromisso da PGFN com a transparência, a eficiência e a justiça fiscal.

Gostaríamos de expressar nossa imensa gratidão a todos os autores que dedicaram tempo e expertise para a realização deste projeto. Agradecemos a honrosa participação da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Dra. Anelize de Almeida e a Dra. Juliana Furtado Costa Araujo (FGV-SP) e as instituições que como PGFN fomentam a capacitação e a pesquisa no setor público, como importante incentivo para continuarmos prestando com excelência as relevantes contribuições para o aperfeiçoamento das questões tributárias no Brasil.

Que esta obra sirva como um marco no debate sobre o Direito Tributário brasileiro e inspire novas reflexões e ações em prol de um sistema mais justo e eficiente.

Andréa Mussnich Barreto

Claudio Xavier Seefelder Filho

Filipe Aguiar de Barros

Yuri Excalibur de Araújo Pereira

Prefácio

Na última década, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) passou por uma verdadeira transformação em sua forma de atuação. Com responsabilidade e eficiência, reorganizou-se com o objetivo de ultrapassar barreiras para se destacar positivamente dentre os órgãos que compõem a administração pública federal.

O objetivo era se diferenciar em vários aspectos relacionados às suas atribuições, como, por exemplo, tornar a cobrança do crédito tributário mais racional, defender de forma estratégica a União Federal em juízo em causas tributárias e tornar-se um órgão com atuação uniforme em todo território nacional.

Essa nova perspectiva de atuação é bem definida na visão de futuro da PGFN, que consta em seu planejamento estratégico: consolidar-se como uma instituição inovadora, integrada, ágil e eficiente, que promove a cidadania fiscal e a transformação do Brasil¹.

Não é uma missão fácil de ser alcançada e, sem nenhuma dúvida, o elemento humano é primordial. Toda transformação precisa contar com pessoas comprometidas, que, com informação, coragem e determinação, tomem as melhores decisões, usem a tecnologia a seu favor e ultrapassem questões culturais para estabelecer uma forma de trabalho completamente nova, focada em objetivos e resultados satisfatórios.

Dentro deste contexto, o aprimoramento do corpo funcional é uma das frentes mais relevantes. A construção de conhecimento estimula a formulação de novas ideias como também traz um sentimento de pertencimento e engajamento imprescindíveis ao engrandecimento de qualquer instituição.

¹ <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/planejamento-estrategico>. Acesso em 29 Jun 2025.

A presente obra, “Tributação e Direito Público: Estudos da Fazenda Nacional”, cujo convite para prefaciar muito me honra, é fruto dessa transformação. Composta por 19 artigos escritos por Procuradores da Fazenda Nacional sobre os mais diversos assuntos, que tocam a atuação da PGFN em sua versão pragmática. A obra resulta em sua quase totalidade – 14 (quatorze) artigos - de pesquisas realizadas por Procuradores da Fazenda Nacional, na qualidade de alunos, do Mestrado Profissional da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo.

Os autores fazem parte da I Turma do Mestrado Profissional da FGV/Direito SP formada, em sua integralidade, por 20 (vinte) Procuradores da Fazenda Nacional. Essa ação de investimento financeiro e intelectual proporcionado pela PGFN permitiu a obtenção, com especial êxito, do título de Mestre por esses alunos e advogados públicos que deixaram suas marcas de comprometimento, excelência e inovação, que podem ser visivelmente constatadas nos artigos que ora compõem esta obra coletiva.

Acredito firmemente e há muito tempo na ideia de que pesquisa de excelência pode ser produzida por servidores públicos comprometidos com o mister que exercem diuturnamente. Basta que para isso, surja a opção inteligente de gestores que acreditam que o aperfeiçoamento profissional dos seus servidores eleva a qualidade do serviço público a ser entregue a população. A importância dessa constatação se enaltece quando falamos de uma carreira de advogados públicos, que atua na linha de frente para garantir que receitas de natureza tributária entrem de forma legítima nos cofres públicos.

Desde que me tornei Procuradora da Fazenda Nacional no ano de 2000, aliei minhas funções como servidora pública com a atividade docente. Sou há 12 (doze) anos docente permanente do programa de Mestrado Profissional da FGV/Direito SP.

Tenho o firme propósito de que o estudo e a pesquisa engrandecem minha atuação como Procuradora. Para mim é uma realização pessoal e profissional ver que colegas que tanto admiro seguem a busca pelo conhecimento que tenho me dedicado desde sempre, produzindo trabalhos tão relevantes como os que compõem a presente obra.

Os artigos abordam questões muito caras a quem se dedica ao direito material e processual tributário, sob a ótica de estudiosos que defendem o interesse público em suas atribuições profissionais.

Temas como a modulação de efeitos, os sistema de precedentes e suas lacunas, as ações coletivas e a necessidade de um novo olhar sobre seu papel em termos de produção ou contenção do contencioso tributário são abordados profundamente na medida em que integram um diálogo necessário na administração pública, seja sob o enfoque da relação fisco e contribuinte, com a política pública da transação tributária como foco principal, seja dentro da própria administração tributária entre os órgãos que a compõem, PGFN e Secretaria da Receita Federal, na produção de opiniões legais sobre a interpretação e aplicação das leis tributárias.

O diálogo também se mostra presente na sugestão de um novo modelo de cobrança com ênfase na resolução *on line* de disputas e na criação de um cadastro positivo das empresas no âmbito da Dívida Ativa da União.

A obra contempla, ainda, ideias bastante inovadoras que permeiam a arrecadação tributária com foco na divulgação dos inadimplentes com a Fazenda Pública, responsabilização das plataformas de *marketplace*, utilização de criptomoedas como forma de satisfação do crédito tributário e o princípio da igualdade e sua relação com benefícios fiscais na perspectiva de gênero, dentre inúmeros outros temas muito bem abordados.

Por isto, ao receber o convite para prefaciar esta obra, um sentimento de enorme satisfação tomou conta de mim, reforçando a grandeza das escolhas profissionais que abracei nestes pouco mais de 25 anos de atividade profissional como Procuradora da Fazenda Nacional e Professora de direito tributário e processual tributário.

Tenho a honra de ter ao meu lado profissionais como os autores desta obra que, além de colegas de trabalho, foram, em sua grande maioria, meus alunos. A excelência e o comprometimento que os caracterizam fizeram da I turma do Mestrado Profissional da FGV/Direito SP, formada exclusivamente por Procuradores da Fazenda Nacional, uma turma muito especial e diferenciada. Fazer parte disso foi inesquecível

para quem abraça à docência com muito amor e vocação, que é como me sinto ao exercer tão relevante mister.

Meus cumprimentos à editora pela publicação da obra que certamente servirá de referência aos estudiosos do assunto.

Juliana Furtado Costa Araujo

Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP.

Professora do Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Procuradora da Fazenda Nacional em SP.

Amostra

Apresentação

A coletânea *“Tributação e Direito Público: Estudos da Fazenda Nacional”* é expressão eloquente da maturidade intelectual e da capacidade crítica de procuradoras e procuradores da Fazenda Nacional que, a partir de distintas experiências profissionais e trajetórias acadêmicas, se debruçam sobre alguns dos temas mais relevantes do direito tributário e da administração tributária contemporâneos. O livro representa um marco na interlocução entre a prática institucional da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a produção acadêmica aplicada, voltada à reflexão crítica e propositiva sobre os desafios atuais do direito tributário no Brasil.

A obra não é institucional, em sentido estrito: trata-se de uma iniciativa dos organizadores, movidos pelo desejo de compartilhar com a comunidade jurídica reflexões desenvolvidas no curso de sua atuação pública e, em muitos casos, aprofundadas no âmbito acadêmico. Ainda assim, os vínculos com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional são inegáveis — não apenas porque todos os autores integram seus quadros, mas porque os problemas enfrentados e analisados aqui refletem, de modo agudo, os dilemas cotidianos da atuação fazendária.

Vale destacar que alguns artigos foram concebidos e desenvolvidos no contexto do Mestrado Profissional em Direito da Fundação Getúlio Vargas, um dos programas de excelência contratados pela PGFN com o objetivo de fomentar a formação crítica e aplicada de seus membros, o que confere à coletânea um duplo valor: o rigor metodológico da pesquisa científica e a pertinência prática das questões abordadas. Essa iniciativa, que se insere em uma política institucional mais ampla de valorização da carreira e de estímulo à produção científica de qualidade, tem permitido o florescimento de pesquisas que aliam densidade

teórica, enfoque prático e sensibilidade institucional — características marcantes nos textos reunidos nesta obra.

Mais do que uma compilação de estudos, este trabalho reflete o esforço contínuo de reflexão crítica, inovação institucional e aprimoramento jurídico que tem caracterizado a atuação da PGFN e de seus membros nos últimos anos. As transformações por que passa o direito tributário brasileiro — impulsionadas por um sistema de precedentes cada vez mais estruturado, pela reforma tributária do consumo, pela valorização da consensualidade e pela busca de maior eficiência arrecadatória — exigem respostas técnicas que combinem rigor, criatividade e responsabilidade institucional. É precisamente esse o espírito que anima os vinte artigos aqui reunidos.

O livro está estruturado em quatro grandes eixos temáticos que, em conjunto, oferecem uma visão ampla e atualizada da tributação sob o prisma da Fazenda Nacional. O primeiro bloco, voltado ao direito tributário material e à reforma tributária, enfrenta questões estruturais como os efeitos das decisões do STF sobre normas tributárias, os desafios interpretativos da repartição de competências e os impactos da Emenda Constitucional n.º 132/2023.

O segundo eixo, dedicado à administração tributária e à governança fiscal, aborda temas como a gestão dos benefícios fiscais, a transparência ativa da dívida ativa e o papel da PGFN na construção de instituições fiscais mais eficientes. Esse bloco discute a evolução institucional do Estado fiscal e propõe mecanismos de aprimoramento com base em experiências internacionais, análises empíricas e fundamentos de direito público contemporâneo.

Na terceira parte, os autores tratam da transação tributária e de mecanismos alternativos de solução de conflitos, analisando aspectos jurídicos, econômicos e institucionais da consensualidade fiscal. Os artigos contribuem para o amadurecimento do debate sobre o modelo de atuação fiscal baseado na eficiência, na proporcionalidade e na cooperação entre Fisco e contribuinte — valores já consolidados em diversas frentes no cotidiano da atuação da PGFN.

Já no último bloco, dedicado a temas contemporâneos do direito tributário, exploram-se questões emergentes como a tributação de crip-

toativos e a responsabilidade fiscal das plataformas digitais. Tais temas demonstram a capacidade da advocacia pública federal de se posicionar na vanguarda da discussão jurídica, sem perder de vista sua missão institucional de garantir a sustentabilidade fiscal do Estado brasileiro.

Os artigos, embora diversos em temática e abordagem, compartilham um mesmo propósito: contribuir para o aprimoramento da compreensão do sistema tributário nacional, com atenção à sua complexidade normativa e às exigências de justiça fiscal, segurança jurídica e eficiência arrecadatória.

Registro meu agradecimento especial às coordenadoras e coordenadores desta coletânea — Andréa Mussnich Barreto, Cláudio Xavier Seefeldler Filho, Filipe Aguiar de Barros e Yuri Excalibur de Araújo Pereira — pelo trabalho metucioso de curadoria e articulação intelectual; e à Fundação Getulio Vargas, parceira institucional na difusão do conhecimento jurídico de qualidade.

Que esta obra possa servir de referência a estudiosos, operadores do direito e formuladores de políticas públicas que buscam compreender os contornos atuais do direito tributário sob a perspectiva da Fazenda Nacional — uma perspectiva que não apenas defende o interesse público fazendário, mas também contribui ativamente para a construção de um sistema tributário mais justo, eficiente e republicano.

Tenho certeza de que esta coletânea inspirará novas reflexões, fomentará o diálogo entre academia e prática e reforçará o papel da advocacia pública como protagonista na construção de um direito tributário mais moderno, transparente e comprometido com os valores republicanos.

Anelize Almeida

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

Sumário

Sobre os Coordenadores	5
Sobre os Autores	6
Nota dos Coordenadores	11
Prefácio	13
Apresentação	17
1. Segurança jurídica e alteração de efeitos de decisões em matéria tributária no STF: conciliando para evoluir	24
<i>Alexandra Maria Carvalho Carneiro</i>	
2. A interação entre a RFB e a PGFN na prevenção e na solução de divergências na interpretação da legislação tributária: um diálogo bem-vindo	61
<i>Andréa Mussnich Barreto</i>	
3. Sistema de precedentes - lacunas identificadas a partir da aplicação de temas tributários julgados pela sistemática da repercussão geral	95
<i>Carlos Eduardo Wandscheer</i>	
4. Cobrança indireta do crédito tributário, consensualidade e tecnologia: é possível desenhar um Sistema Online de Resolução de conflitos?	137
<i>Camilla Cavalcanti Rodrigues Cabral</i>	
5. Criptomoedas como potencial meio de satisfação do crédito tributário	166
<i>Carolina Dolabela de Lima e Vasconcelos</i>	

6. Estratégia na perspectiva da participação	203
<i>Cláudia Akemi Owada</i>	
7. A desconstrução da Súmula 343 do STF no sistema brasileiro de precedentes.	232
<i>Claudio Xavier Seefelder Filho</i>	
8. Controle judicial de governança dos incentivos tributários	290
<i>Conrado Luiz Alves Dias</i>	
9. Análise econômica da transação tributária federal.	320
<i>Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes</i>	
10. O Supremo Tribunal Federal e o custo dos direitos.	343
<i>Fabrcio Da Soller</i>	
11. Ações coletivas em matéria tributária: incremento ou solução para a litigiosidade?	384
<i>Filipe Aguiar de Barros</i>	
12. Igualdade material e tributação da renda no Brasil: uma análise sobre o impacto dos benefícios fiscais na discriminação de gênero, a partir dos “Grandes Números do IRPF”	416
<i>Fernanda Soares Ribeiro Delatorre de Carvalho</i>	
13. A recompensa como instrumento para a conformidade fiscal: o Cadastro Fiscal Positivo das empresas no âmbito da Dívida Ativa da União	453
<i>Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz</i>	
14. O valsear do princípio <i>arm’s length</i> com a legalidade tributária	495
<i>Jersilene de Souza Moura</i>	
15. Responsabilidade tributária das plataformas de <i>marketplace</i>	529
<i>Mayara da Silva Cruz</i>	
16. A compra alavancada no Brasil: extração de valor da economia e violação à ordem jurídica	564
<i>Marco Aurélio Zortêa Marques</i>	

17. Transação tributária: análise da agenda no ciclo de política pública 597
Rogério Campos
18. Transação tributária individual federal: análise das transações com sugestões prospectivas 626
Tatiana Irber
19. Transação tributária, isonomia e capacidade contributiva 658
Thiago Morelli Rodrigues de Sousa
20. A relação entre fisco e contribuinte, modelos de atuação, economia comportamental nas administrações tributárias e as estratégias adotadas pela Fazenda Nacional 684
Yuri Excalibur de Araújo Pereira

Segurança jurídica e alteração de efeitos de decisões em matéria tributária no STF: conciliando para evoluir

Alexandra Maria Carvalho Carneiro

I. Introdução

Os efeitos das decisões judiciais sobre matéria fiscal podem ser alterados com a finalidade de manter a estabilidade das relações jurídico-tributárias, especialmente com base no art. 27 da Lei 9.868/1999 ou no art. 927, §3º do Código de Processo Civil. Na primeira hipótese, o Supremo Tribunal Federal pode modular os efeitos, restringindo-os ou postergando-os para momento futuro, enquanto na segunda, quando há alteração de jurisprudência, pode determinar a superação para frente de precedentes.

Tais institutos processuais têm sido muito utilizados, principalmente no bojo dos precedentes vinculantes formados sob a sistemática da repercussão geral. No entanto, desde que foram criados, a segurança jurídica que os inspirou ainda não foi alcançada. A legislação de regência se ressentiu de previsão mais objetiva e detalhada dos requisitos para cabimento de tais medidas e são escassas as normas que lhes estabelecem limites, isto é, o que as Cortes Superiores estão autorizadas a estipular, ou não, a título de modulação ou superação.

A ausência de clareza no regramento induz à falta de uniformidade na aplicação dos institutos, o que gera cenários de insegurança, dúvidas e incertezas, provocando a adoção de comportamentos viesados por parte dos jurisdicionados. Observa-se, assim, amplo aumento de litigiosidade quanto aos temas tributários que são submetidos à análise do

STF e estímulo ao *tax gap*. Diante desse panorama tumultuado é preciso aprimorar a forma como se determina o conteúdo e o alcance da decisão que concede modulação ou superação em matéria tributária.

II. Efeitos Naturais das Decisões Judiciais de Natureza Tributária

Os efeitos habituais das decisões colegiadas proferidas pelo STF, em sede de repercussão geral, em regra, são imediatos¹, com interferência instantânea sobre a relação jurídica existente entre os sujeitos do processo. Independente de se avaliar se a decisão necessita ou não de liquidação para que seja cumprida, o seu alcance se dá em relação a três aspectos: subjetivo, objetivo e temporal. Isto é, quem deve cumprir ou ter benefícios com a decisão, quais as relações jurídicas que estão submetidas ao seu comando e, por fim, qual o período por ela abrangido.

No que tange aos efeitos subjetivos, a decisão representa a norma estipulada para o caso concreto, que deve ser cumprida pelas partes. Em primeiro momento, portanto, seus efeitos se dirigem, apenas, às partes integrantes do processo: autor e réu. Mas, as decisões proferidas na sistemática de repercussão geral possuem especial eficácia vinculante e, assim, podem ser aplicadas em todos os processos que versem sobre a mesma matéria.

O precedente tem potencial de atingir todos os contribuintes que são sujeitos passivos das obrigações tributárias afetadas pelo julgado, seja pela necessária observância e reiteração da decisão pelos demais órgãos do Judiciário², quanto pela vinculação imediata da Administração Tributária Federal ao que restou determinado na decisão³. O *decisum*,

1 A partir da sua ciência pelas partes, que segundo o STF ocorre com a publicação da ata de julgamento da sessão respectiva no Diário da Justiça, considerando-se a previsão constante do §11 do art. 1.035 do CPC. (ARE 1.031.810; RCL 3.632; RCL 872; RCL 3.473 e ADI 711).

2 Conforme arts. 927, III do CPC; 1.039, caput e 1.040 do CPC.

3 No âmbito federal os Pareceres PGFN 2025/2011 e 396/2013, vincularam a administração pública às teses firmadas nos julgamentos de recursos repetitivos e repercussão geral, de modo que os efeitos da decisão são imediatos também no âmbito administrativo (RFB e PGFN). Importa mencionar que o PL 2.481/2022, de reforma do processo tributário, especificamente da Lei 9.784/99, previu a instituição do art. 49-L, segundo o qual a autoridade administrativa

nesses casos, apresenta caráter geral e abstrato⁴, fixando tese que casos similares devem seguir.

No que diz respeito ao objeto da decisão, o seu efeito principal é declaratório, pois como afirma Conrado (2014, p. 69) “a discussão fundamental diz respeito à compatibilidade da regra matriz de incidência com o plano constitucional”. Isto é, declara se determinada norma jurídica tributária é constitucional, inconstitucional, ou compatível, ou não, com o sistema tributário. E, ainda, declara a existência, ou inexistência, de um direito ou de uma situação jurídica, ou seja, confere a certeza jurídica buscada pela parte no processo judicial.

A decisão também pode ter efeitos constitutivos, quando cria, modifica ou extingue um direito ou situação jurídica. Mas também pode ter efeito condenatório, quando autoriza o contribuinte a deixar de efetuar novos recolhimentos e a requerer repetição do que já foi indevidamente pago, administrativa ou judicialmente, ou, por outro lado, quando reconhece obrigação de continuar realizando a satisfação do crédito tributário. Ademais, a decisão também pode dispensar, ou manter, o poder/dever do Fisco de lançar, fiscalizar ou cobrar crédito tributário de forma automática.

Em relação aos efeitos temporais, a regra geral para recurso extraordinário é a de que a decisão apresenta sempre efeitos retroativos, pois remete ao direito que estava em vigor à época da instauração do litígio (Marinoni, 2022, p. 47). Nesses casos, diz-se que a decisão opera efeitos *ex tunc*, isto é, volta-se a fatos específicos que ocorreram em momento pretérito.

No que diz respeito à declaração de inconstitucionalidade, afirma a doutrina que ela produz nulidade absoluta quanto a norma inconstitucional e, conseqüentemente, além de ter natureza declaratória, invalida o ato normativo *ab initio*, ou seja, considera-se que nunca entrou em vigor (Galvão, 2021). Também se verifica, nesse caso, efeito retroati-

federal, distrital federal, estadual e municipal deverá observar para os casos similares as decisões do Supremo Tribunal Federal em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral.

4 Nos dizeres de Barreni (2024, p. 83): “caráter geral – porque não se destinam apenas às partes envolvidas na demanda – e abstrato – pois servem de orientação (= pauta de conduta) para a solução de outros casos enquadráveis na mesma moldura fática e jurídica”.

vo, pois os efeitos da decisão retroagem até o momento da publicação da norma.

Diferentemente, quando a decisão somente opera para o futuro, isto é, do momento em que foi prolatada em diante, trata-se de decisão com efeitos *ex nunc*. Não há efeitos retroativos nesse caso, apenas prospectivos. Em regra, para que a decisão somente opere *ex nunc* é necessário que haja previsão legal⁵ ou que o julgador assim determine de forma expressa.

Em se tratando de relações jurídicas que se protraem no tempo, como se dá com tributos recolhidos mensal, trimestral ou anualmente e que não possuem data específica de término, verifica-se o fenômeno da retroatividade e da prospectividade de forma simultânea. Isto é, em relação a fatos geradores que já ocorreram antes do ajuizamento ou durante o processamento da ação, a decisão alcançará aqueles que não foram atingidos pela prescrição. E, quanto a eventos futuros, a decisão produzirá efeitos quanto a todos os fatos geradores que ocorrerem após a sua prolação⁶.

III. Possibilidade de alteração dos efeitos das decisões

Diante da verificação de determinadas circunstâncias, é possível alterar os efeitos usuais das decisões judiciais, por meio da criação de regras de transição, que suavizem, para a coletividade, a passagem do estado de direito anterior para aquele inaugurado pelo novo *decisum*. Conforme Alvim (2021, p. 199), a modulação seria uma espécie de regra de transição.

A modulação dos efeitos das decisões judiciais foi prevista, inicialmente, no art. 27 da Lei 9.868/99, aplicável no controle concentrado de constitucionalidade, por meio do qual é possível restringir os efeitos do acórdão ou estabelecer sua eficácia a partir do trânsito em julgado, ou de outro momento que o STF fixar. O CPC de 2015, no art. 927, §3º, previu outro instituto semelhante, capaz de conferir irretroativi-

⁵ Como ocorre na hipótese do art. 11, §1º da Lei 9.868/99.

⁶ Até que ocorra alteração nas circunstâncias de fato (deixar de praticar o fato gerador) ou de direito (alteração legislativa, rescisão da coisa julgada ou novo precedente vinculante em sentido diverso) relacionadas ao caso.

dade às decisões que alteram jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores: a superação para frente de precedentes. São ferramentas bastante semelhantes, mas, não se pode confundir os institutos⁷.

A principal diferença entre as duas hipóteses se relaciona com a natureza da decisão que terá seus efeitos aplicados para o futuro. Enquanto na modulação de efeitos a decisão precisa declarar a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da norma (seja em sede de ADI, ADC, ADPF ou recurso extraordinário), na superação para frente não há, necessariamente, abordagem de aspectos constitucionais, podendo tratar de qualquer matéria de direito.

Sob uma segunda perspectiva, a modulação de efeitos não exige, entre seus pressupostos formais de cabimento (ao revés do que se verifica na superação para frente), que a decisão tenha promovido alteração de entendimento jurisprudencial consolidado, bastando que a declaração de inconstitucionalidade nela contida afete a segurança jurídica ou o interesse social. Isso porque se entende que, em alguns casos, para manter a credibilidade da ordem jurídica é preciso conservar os efeitos da lei inconstitucional, no intuito de preservar situações que se concretizaram enquanto a lei era reputada constitucional.

Já a superação para frente resguarda a confiança legítima e justificada do jurisdicionado no sentido do direito que era atribuído pelo Poder Judiciário. Ou seja, o instituto faz parte do sistema de precedentes instaurado pelo novo CPC, dirigindo-se à interpretação judicial conferida às normas, no intuito de proteger o direito dos jurisdicionados a uma ordem jurídica estável, previsível e isonômica. Já a modulação se situa no campo do controle de constitucionalidade das leis, atuando em relação ao ato normativo, para proteger direitos fundamentais dos cidadãos consagrados na Constituição.

Em razão dessas diferenças, seus pressupostos de aplicação também se distinguem. Para modular decisão é necessário quórum qualificado

7 Nos dizeres de Oliveira (2019, p. 3) “as hipóteses são completamente distintas, com razões para a modulação também diversas. É importante perceber, portanto, que não se pode simplesmente trasladar os fundamentos teóricos já formulados para a modulação de efeitos na decretação de inconstitucionalidade para a situação de mudança de entendimento jurisprudencial. É necessária uma dogmática específica para a inovação introduzida pelo CPC/15”.

de dois terços dos membros do STF, mais difícil de ser obtido, posto que se almeja a manutenção dos efeitos de norma que desde o seu nascedouro se apresentava contrária ao ordenamento vigente, por ter sido reconhecida como inconstitucional, mas que regulou situações que merecem proteção. Já na superação para frente de precedente não há previsão expressa de quórum específico, tendo o STF firmado entendimento⁸ de que deve observar a maioria absoluta, se não houver declaração de inconstitucionalidade.

Quanto aos limites, a lei prevê três possibilidades no caso da modulação: 1) restrição de efeitos; 2) decidir que só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado e 2) decidir que tenha eficácia a partir de outro momento. Não há, no entanto, qualquer previsão quanto a limites na superação para frente de precedentes.

O que aproxima os dois institutos, além da óbvia semelhança de conferir efeitos prospectivos à decisão judicial, é a proteção ao princípio da segurança jurídica, pois ambos pretendem resguardar a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas ocorridas tanto sob a vigência da lei declarada inconstitucional (no caso da modulação) quanto sob a confiança do precedente revogado (no caso da superação). Isto é, a decisão judicial não surpreenderá aqueles que seguiram a lei, que era inconstitucional, mas estava vigente, nem os que se pautaram no precedente que era válido, mas deixou de ser. Também possuem como ponto de contato a tutela do interesse social. Porém, o STF não consegue definir, com nitidez, quando tais princípios são devidamente assegurados ou violados.

De acordo com Lima (2021, p. 42) “no âmbito tributário, a segurança jurídica se identifica com a proteção do cidadão e nos remete à estabilidade e previsibilidade necessária à relação Fisco/contribuinte, remetendo-se à cobrança dos tributos, bem como à manutenção de direitos adquiridos”.

No que concerne ao pressuposto do interesse social, diz-se que está relacionado à manutenção de direitos fundamentais dos cidadãos previstos no texto constitucional. Importante ter em mente que interesse

8 Na Questão de Ordem no RE 638.115 (Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, tema 395 de RG, DJe 08.05.2020).

social diz respeito ao interesse público primário, isto é, os interesses básicos da população, de preservação e melhor concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, que envolve, por exemplo, questões de saúde, educação, segurança, propriedade, cidadania e manutenção de serviços públicos essenciais, conforme relembra Guimarães (2024, p. 104).

Afirma-se, ainda, que em matéria tributária, ele pode traduzir-se no impacto econômico causado pela decisão⁹, tanto para o erário quanto para os contribuintes. Isso porque, a manutenção das estruturas institucionais do Estado é essencial para realização dos direitos fundamentais¹⁰ e tais estruturas são financiadas pela tributação, de modo que um corte brusco na arrecadação, ou a necessidade de repetir valores já arrecadados em montante elevado, põe em risco o interesse público coletivo. Por outro lado, a cobrança de tributos inconstitucionais viola o direito de propriedade, a vedação ao confisco e a livre concorrência, isto é, também importa em prejuízos de ordem financeira para os cidadãos individualmente considerados.

Percebe-se, portanto, que não há previsibilidade sobre quando a manipulação dos efeitos da decisão é efetivamente cabível, pois seus pressupostos carregam pecha de subjetividade que dificulta sua aplicação ao caso concreto. Essa insegurança é agravada pela ausência de regras procedimentais sobre como a modificação deve ocorrer, pois as normas não definiram quem pode solicitar a modificação dos efeitos da decisão; em qual momento deve ser solicitada ou se deve, ou não, observar o contraditório e a ampla defesa.

Sem mencionar que os próprios julgadores confundem os dois institutos, o que pode resultar em superação para frente de normas incons-

9 Embora haja quem entenda não ser possível confundir interesse social com impacto financeiro. É o que defende Andrade (2018, p. 486): “Não há que se confundir o interesse público genuíno, que deve, inclusive, garantir a aplicação plena da legislação em vigor, com os interesses de uma parte do litígio, na sua tentativa de transferir a responsabilidade pela gestão dos recursos públicos aos ministros do STF”.

10 São os custos dos direitos, conforme ensinam Holmes e Sustain (2019): “[...] os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos” (p. 5) [...] “o financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo” (p. 35).

titucionais e modulação de precedentes ultrapassados, o que, pedindo escusas pelo trocadilho, não favorece a segurança jurídica que ambas as modalidades se prestam a preservar.

Há, ainda, bastante dificuldade em delimitar os contornos da decisão que reconhece a necessidade de aplicação da modulação e da superação, isto é, qual o comando que se dá a fim de garantir que haja transição gradual entre o estado de coisas anterior e posterior ao julgamento? Até onde a decisão pode ir? Quais seus limites? A ausência de regras torna desconhecido o conteúdo da futura decisão e pode dar azo não só a discricionariedades como também a arbitrariedades. Fixadas essas premissas teóricas, vejamos como o STF tem aplicado os institutos, analisando-se casos concretos de repercussão geral em matéria tributária.

IV. Precedentes do Supremo Tribunal Federal em repercussão geral sobre matéria tributária com exame de modulação ou superação

Entre 2007 e 2024 foram julgadas 241 repercussões gerais pelo STF, sendo que em 59 delas houve análise de modulação ou superação. Houve concessão de alteração de efeitos em 23 processos e denegação em 31¹¹. Assim, do total de repercussões gerais avaliadas neste trabalho, houve modulação em apenas 9,6%.

As decisões aumentaram a partir da pandemia da COVID-19 (78% das modulações foi concedida pós 2020). Enquanto no ano de 2019 foram julgadas 8¹² repercussões gerais em matéria tributária, no ano de 2020 foram julgadas 50¹³, o que representa aumento de 635%. Já em 2021 a quantidade de repercussões gerais em matéria tributária caiu quase pela metade (foram julgadas 27). Embora tenha havido redução de temas julgados, o número de análises de modulação aumentou

11 Sendo que um pedido foi julgado prejudicado e 4 estavam pendentes quando este trabalho foi concluído.

12 Temas 918, 322, 400, 117, 1062, 1065, 298 e 382.

13 Temas 674, 1085, 723, 160, 176, 391, 520, 523, 207, 300, 700, 708, 1094, 685, 179, 228, 244, 296, 324, 337, 508, 707, 247, 72, 379, 475, 689, 743, 796, 1012, 1099, 346, 456, 696, 846, 874, 505, 872, 490, 906, 985, 1050, 1024, 1042, 1047, 325, 1052, 668, 744 e 939.

consideravelmente, passando de 5 em 2020, para 17 em 2021, o que representa recorde anual do Tribunal.

O tempo médio para julgamento das repercussões gerais em matéria tributária foi de 4 anos e 11 meses¹⁴. No entanto, aproximadamente 46% dos processos tramitaram por mais de 5 anos até o julgamento do mérito. Foram identificados processos cujo julgamento só ocorreu após 10 anos¹⁵, sendo que um deles alcançou o impressionante marco de mais de 15 anos¹⁶.

Do total de 23 casos deferidos, em 13 a alteração foi solicitada pelas partes ou pelo *amicus curiae*, enquanto em 10 foi sugerida por algum Ministro ou pelo próprio Relator. Quando sugerida pelas partes, na maioria dos casos, foi suscitada em embargos de declaração, exceto nos Temas 2 e 3, nos quais a União requereu durante a sessão de julgamento.

Nos 11 processos em que a modulação foi analisada em embargos de declaração, verificou-se longo lapso temporal entre o julgamento do mérito e a conclusão dos aclaratórios. Na maioria dos casos, a modulação somente foi concedida mais de 1 ano depois da fixação da tese de mérito, sendo que em 3 processos o lapso foi superior a 4 anos. Ressalte-se, que apesar disso, só nos temas 885 e 985 foi concedida suspensão nacional dos processos, com base no §5º do art. 1.035 do CPC¹⁷. Assim, nos dois casos que mais demoraram a receber uma solução (Temas 69 e 827) não houve concessão de suspensão nacional.

Em apenas 6 casos o próprio Ministro Relator já incluiu em seu voto a proposta de modulação, que foi submetida à votação no Plenário. O Ministro Dias Toffoli se sobressai como membro da Corte Suprema que mais propôs modulações, sendo 4 delas na qualidade de Relator. Ainda, em 12 processos a modulação foi analisada em conjun-

14 Considerando-se o tempo entre a admissibilidade da repercussão geral e a decisão de mérito, conforme dado colhido no painel Corte Aberta do STF.

15 Temas 684, 633, 630, 504, 416, 372, 364, 336, 328, 317, 304, 303, 281, 247, 244, 228, 207, 185, 179, 176, 117, 104, 72 e 64.

16 Tema 104.

17 O STF somente se utilizou do expediente da suspensão nacional em 20 (vinte) processos de repercussão geral, sendo que 17 (dezessete) deles tratavam de matéria tributária. Mas, houve concessão de modulação em apenas 3 (três): 490, 885 e 985. Dados estatísticos sobre os casos de suspensão nacional estão disponíveis em: <https://transparencia.stf.jus.br/single/>. Acesso em: 03 dez. 2024.

to com o julgamento do mérito¹⁸, mas não necessariamente na mesma sessão de julgamento¹⁹.

Importa salientar que, do total de 23 modulações concedidas no período de 2007 a 2024, 15 o foram em favor do Poder Público e 6 do contribuinte, sendo que em 2 casos a modulação procurou beneficiar ambas as partes. Isto é, 65% das modulações já concedidas pelo STF em repercussão geral em matéria tributária favoreceram unicamente o Poder Público.

Apurou-se que 08²⁰ alterações de efeitos foram fundadas na superação de jurisprudência, atrelada a outro fundamento, seja relacionado ao impacto econômico ou à segurança jurídica. Mas, em apenas 02 processos²¹ a alteração dos precedentes foi indicada como único fundamento para a modulação. Aliás, importa destacar que em 03 casos²² o acórdão não fez menção à aplicação do art. 927, §3º do CPC. Importante salientar, ainda, que os julgadores se referiram, em seus votos, à hipótese de modulação de efeitos e não de superação para frente de precedentes, embora tenha sido este o instrumento processual utilizado.

Em 74% dos casos de deferimento, ou seja, 17 processos, o argumento de impacto financeiro ou econômico foi expressamente utilizado, sendo que alguns acórdãos mencionaram de forma manifesta que o impacto se identificava com o interesse social. Em apenas 4 casos²³ o impacto financeiro foi o único fundamento para modulação. Saliente-se que em 3 deles²⁴ foi considerado o prejuízo que tanto o Fisco como os contribuintes sofreriam.

Saliente-se, ainda, que nenhum acórdão indicou, na parte dispositiva da decisão, a norma legal que autorizou a concessão da modulação de efeitos. Alguns apenas mencionaram a norma respectiva no voto do

18 Nos temas 201, 317, 490, 590, 615, 825, 863, 919 e 1093 a modulação foi definida junto com o mérito.

19 Nos temas 2 e 3 o mérito foi julgado em 11/06/2008 e a modulação foi apreciada na sessão do dia seguinte (12/06/2008). No tema 745 o mérito foi julgado no plenário virtual, em 23/11/2021, mas a modulação somente foi concluída em 17/12/2021 (quase um mês depois).

20 Temas 16, 69, 201, 651, 668, 825, 962 e 1172.

21 Temas 827 e 985.

22 Temas 651, 825 e 1172.

23 Temas 317, 379, 590 e 1093.

24 Temas 317, 379 e 590.

relator ou nos dos demais Ministros. Mas, em 52% dos acórdãos não houve, em nenhum trecho, indicação do art. 27 da Lei 9.868/99 ou do art. 927, §3º do CPC. Aliás, nem sempre a ementa dos julgados mencionou que houve concessão²⁵ ou indeferimento da modulação ou da superação.

No que tange aos limites da modulação, isto é, a partir de quando a decisão modulada passou a produzir efeitos (limites temporais) e quais as ressalvas determinadas em cada caso (limites subjetivo ou objetivo) a variedade impressiona. Mas, o dado que mais chama atenção é a constante aplicação de ressalvas às modulações concedidas, pois em apenas um único processo²⁶ não houve estipulação de exceções a alteração de efeitos, de modo que a decisão, efetivamente, operou efeitos prospectivos puros.

Ademais, a maioria das ressalvas, 83%²⁷, envolveram ações judiciais, isto é, adotou-se o entendimento de que não se aplicaria a modulação aos processos em andamento ou transitados em julgado, o que significa dizer que os efeitos da decisão se operaram de imediato àqueles que buscaram o Judiciário antes do julgamento. Tais ressalvas se referem, em quase todos os casos, às ações ajuizadas pelos contribuintes, sendo que apenas o Tema 590 fez menção às execuções fiscais propostas pelo Fisco. Não houve, em nenhuma hipótese, ressalva quanto a ações rescisórias já ajuizadas e apenas um processo²⁸ salientou a possibilidade de ajuizá-las, para adequar a coisa julgada objeto de rescisão ao quanto restou decidido no paradigma.

Interessante notar que nos Temas 881 e 885 se entendeu, com base no princípio da boa-fé, que se deveria afastar as multas impostas aos contribuintes que possuíam decisão favorável transitada em julgado. No entanto, esse foi o objeto principal da modulação, a qual, diga-se de passagem, ocorreu de forma bastante *sui generis*, pois anulou por completo o efeito da decisão no que tange à multa, isto é, o tributo

25 Temas 3 (não utilizou o termo modulação, mas mencionou que houve declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*); 201 e 490.

26 Tema 827.

27 Temas 2, 3, 16, 69, 317, 379, 590, 615, 651, 668, 745, 825, 863, 881, 885, 919, 962, 1093 e 1172.

28 Tema 1.172.

referente ao fato gerador verificado no passado é devido (também no que se refere aos fatos geradores não atingidos pela decadência), mas a multa respectiva não. Ainda assim, excetuou-se que as multas já recolhidas, não seriam repetidas.

Já os Temas 201 e 1.172 ressalvaram da modulação as decisões transitadas em julgado. Aliás, trata-se das únicas decisões que fizeram menção à possibilidade de manutenção da coisa julgada, deixando implícita a ideia de que não é cabível a propositura de ação rescisória nesses casos. No entanto, no Tema 1.172 preservou-se a coisa julgada apenas no que concerne às decisões que já haviam sido cumpridas, ou seja, entendeu-se cabível o ajuizamento de rescisória para desconstituir a coisa julgada que ainda não foi cumprida.

Destacamos, ainda, o Tema 985, que de forma inovadora, ressalvou os pagamentos de tributos já realizados, em relação aos quais não houve questionamento judicial. O Tema 962 também apresentou modulação bastante incomum, pois estipulou ressalvas com duas datas diversas: a data do início do julgamento do mérito (para as ações ajuizadas até então) e a data da publicação da ata de julgamento do mérito (para fatos geradores anteriores, sem pagamento).

Apenas dois²⁹ casos ressalvaram processos administrativos pendentes de apreciação, nos quais o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído. Também não houve, na grande maioria dos julgamentos, referência a outros fatores como: parcelamentos, compensações, transações, juros de mora, precatórios requisitados/expedidos e ainda não pagos, lançamentos tributários pendentes de conclusão, dentre outros, que podem interferir no valor do tributo devido ou a restituir.

Outro dado comum à 47%³⁰ dos casos consiste na data a partir da qual se considerou que a decisão deveria produzir efeitos: publicação da ata de julgamento do mérito. Esse marco coincide, em sua maioria, com os casos em que a modulação somente foi deferida em sede de embargos de declaração, anos depois do julgamento. No restante dos processos tal marco temporal apresentou inúmeras variáveis, ora

29 Temas 69 e 863.

30 Temas 16, 317, 379, 651, 827, 881, 885, 919, 962, 985 e 1172.

referindo-se à data da publicação do acórdão, ora à data da sessão de julgamento, ora à data em que ocorreu julgamento de outro processo (geralmente em controle concentrado), ou à data em que foi publicada a legislação envolvida na discussão. Ressalte-se que somente em 02 hipóteses³¹ firmou-se data no futuro (exercício financeiro seguinte à data do julgamento) para a produção de efeitos da decisão.

Em relação aos pedidos de modulação indeferidos, 87% foram realizados por meio de embargos de declaração. Somando-se essa informação aos pedidos deferidos, tem-se que em 38 pedidos formulados em aclaratórios, 27 foram indeferidos e apenas 11 deferidos. Isso significa montante de 71% de insucesso, contra 29% de êxito.

Ainda, foram rejeitados 14 requerimentos do Fisco e 16 dos contribuintes, representando 46% e 51%, respectivamente, do total de indeferimentos. Mas, do total de 43 requerimentos de modulação feitos pelas partes, sendo 23 do Fisco e 20 dos contribuintes, temos que 9 pedidos do Fisco e 4 dos contribuintes foram deferidos. Isto é, 40% dos requerimentos do Fisco e 20% dos pedidos dos contribuintes foram concedidos.

Ademais, 16 pedidos foram rejeitados após a pandemia enquanto 15 o foram no período anterior. Isso significa que de 20 pedidos feitos antes da pandemia, 75% foram rejeitados, enquanto de 34 requerimentos realizados pós-período pandêmico, 47% foram indeferidos. Ou seja, a crise instaurada pela emergência de saúde mundial motivou maior número de deferimentos de modificações de efeitos das decisões.

Por fim, apenas uma sugestão de alteração de efeitos de decisão feita por Ministro foi rejeitada, sendo que 10 foram acolhidas. Ou seja, 91% das sugestões feitas por Ministros são bem recebidas por seus pares.

V. Análise crítica dos julgados e respectivas conclusões: problemática prática dos institutos

As principais conclusões alcançadas na análise das decisões, em relação ao modo como o STF concede e limita as modulações, são as seguintes:

³¹ Temas 745 e 1093.

a) *O STF não faz distinção entre modulação e superação para frente:* o grande problema em relação a isso reside na definição do conteúdo da modulação ou da superação para frente, considerando-se o escopo de cada uma delas, pois a modulação age em relação ao ato normativo e a superação se volta à interpretação judicial das normas. Assim, não faz sentido, por exemplo, num caso de modulação de efeitos, ressaltar ações ajuizadas, já que não se pretende proteger a confiança que o jurisdicionado possui no Judiciário. Se a modulação se propõe a resguardar relações jurídicas praticadas de acordo com a norma, todas as verificadas antes da declaração de inconstitucionalidade são hígidas, independentemente de ação judicial. A modulação viola o princípio da isonomia quando os contribuintes que confiaram na norma, cumprindo com seu dever de pagar tributo e deixando de ajuizar ação, são mais prejudicados do que aqueles que preferiram confiar na interpretação do Judiciário. Esse cenário estimula a litigiosidade e o descumprimento das normas. Por isso seria mais adequado ressaltar ações judiciais apenas nos casos de alteração jurisprudencial, se realmente necessário. Por outro lado, andou bem a Excelsa Corte ao fixar a data de produção de efeitos da decisão, nos casos de alteração jurisprudencial, a partir da publicação da ata de julgamento do mérito da repercussão geral, isto é, considerando-se o momento em que se verificou a superação efetiva dos precedentes e não, por exemplo, quatro anos depois, quando se concede o efeito prospectivo no julgamento dos embargos de declaração. No entanto, tal data não é muito adequada na hipótese de modulação de efeitos propriamente dita, pois o foco nesse caso não é a decisão judicial, mas sim as circunstâncias fáticas envolvidas que impactam a segurança jurídica ou o interesse social. Nesses casos é possível fixar outro momento no tempo para que a decisão passe a produzir efeitos, inclusive, no futuro.

b) *Baixa quantidade de modulações deferidas em matéria tributária:* uma das mais importantes conclusões contraria a preconcepção que geralmente se tem sobre o assunto³². As modulações foram deferidas em

32 É a opinião, por exemplo de Bevilacqua e Menezes (2024, p. 451): “A banalização da modulação dos efeitos temporais da decisão representa um paradoxo, na medida em que a técnica

apenas 9,6% de todos os processos com repercussão geral em matéria tributária julgados pelo STF, no período analisado. E, mais da metade das modulações analisadas foi indeferida pelo Tribunal. Ou seja, a alteração de efeitos ainda é medida excepcional na Suprema Corte, não é usada de forma desenfreada, como se costuma afirmar. Ademais, o aumento de concessão de modulações a partir de 2020 decorreu da grave crise econômica instaurada pela pandemia da COVID-19.

c) Falta de uniformidade no procedimento de análise das modulações: a modulação ou a superação foram levadas ao exame dos Ministros de várias formas, dada a ausência de norma definindo o procedimento. Em alguns casos, foi inserida no voto do relator, já no início do julgamento, sem que tenha havido qualquer provocação das partes envolvidas e antes mesmo de se concluir a votação sobre o mérito. Em outros, foi sugerida durante a sessão de julgamento em sustentação oral das partes, ou na manifestação de algum Ministro votante. Ainda, em alguns casos, permitiu-se a alegação apenas em sede de embargos de declaração. Em 73% dos processos a sugestão partiu das partes interessadas, sendo que a grande maioria se deu em embargos de declaração. Mas, apurou-se que há maior chance de haver concessão de modulação quando esta é sugerida por algum Ministro. Ou seja, a prática de se transpor para os embargos de declaração a discussão sobre modulação, que ocorreu na maioria dos casos, reduz as chances de sua aplicação³³ e posterga para momento futuro e incerto a definição final da questão.

d) Modulações são concedidas de forma desuniforme, genérica e sem análises de provas: não há uniformidade nas fundamentações dos Ministros. As decisões se mostraram bastante genéricas, com poucos debates ou questionamentos sobre os impactos alegados pelas partes ou sus-

que antes concebida para conferir segurança jurídica, na atual quadra, vem sendo aplicada indiscriminadamente para tutela das finanças públicas em grave comprometimento ao sistema tributário nacional”.

33 Além de não configurar o meio processual mais adequado para alterar os efeitos de uma decisão judicial, dados os seus objetivos limitados, conforme também opina Bonfanti de Sousa (2022, p. 36).

citados pelos próprios julgadores. Em poucos processos³⁴ a discussão se deu de forma aprofundada, com pedidos de vista, pronunciamento expresso de vários Ministros, manifestações das partes e dos *amici curiae*. Mas, geralmente, sequer houve maiores justificativas acerca dos motivos que levaram à modulação, especialmente no que diz respeito a violação à segurança jurídica ou ao interesse social, não sendo possível identificar como, exatamente, tais valores foram afrontados pela decisão de mérito do recurso. Nos casos de indeferimentos a motivação foi ainda mais superficial. Essa falta de clareza sobre quais pressupostos estão sendo aplicados ao caso concreto contribui para a insegurança e má aplicação dos institutos. De fato, tarefa das mais complicadas é estabelecer critérios objetivos para conceitos jurídicos abertos e indeterminados³⁵. Mas, a ausência de fundamentação robusta que demonstre, no caso concreto, como a segurança jurídica ou o interesse social restaram malferidos, não contribui para a formação da jurisprudência do Tribunal sobre o assunto, nem para a legítima expectativa do jurisdicionado. Nos painéis de *business intelligence* - BI elaborados pelo STF, não há qualquer tipo de informação sobre modulações. A falta de dados favorece o desconhecimento sobre o comportamento do Tribunal, contribuindo para a incerteza e a insegurança que rondam o assunto. Sem a sistematização dos dados os próprios Ministros ficam impedidos de verificar os precedentes, o que concorre para a falta de uniformidade no procedimento de análise da modulação e na definição de seus contornos. Ademais, acontece de o mesmo motivo não ensejar modulação em um caso, mas justificar a alteração dos efeitos em outro processo. Por exemplo, não foi em todos os processos que o desequilíbrio orçamentário deu ensejo à modulação. Mesmo quando houve fornecimento de material probatório pelas partes, em alguns casos, não houve concessão

34 Assim como ocorreu no julgamento do Tema 69 (que contou com debates e voto extenso de todos os Ministros) e do Tema 985 (com seis votos por escrito e debates na sessão de julgamento).

35 De acordo com Zilveti e Fernandes (2022, p. 469), não necessariamente, isso representa um ponto negativo, pois “a segurança jurídica, a boa-fé e a proteção da confiança legítima, no caso de modulação dos efeitos de decisões, devem ser aferidas de acordo com as circunstâncias de cada caso concreto. Repita-se, não há delimitações ou definições apriorísticas. Trata-se de critérios que têm a marca de abstração e de abertura justamente porque sua concretude depende da casuística – o que não é diferente em matéria tributária”.

de efeitos prospectivos. Por outro lado, em outros julgamentos, houve concessão de alteração de efeitos, com base no risco financeiro, mesmo sem haver supedâneo em qualquer tipo de prova. As dúvidas causadas pelas próprias decisões de modulação incrementam a litigiosidade em relação ao tema julgado e a todos os outros, fazendo com que o contribuinte se antecipe no ajuizamento de causas tributárias.

e) Falta de uniformidade na definição do momento a partir do qual a decisão produzirá efeitos: a data da publicação da ata de julgamento do mérito da repercussão geral foi usada em quase metade das modulações concedidas. Mas, é correto estabelecer tal data como regra para todo e qualquer caso? Ao menos esse modelo é mais aceitável do que haver variação entre data de publicação de ata, data de sessão de julgamento, data de publicação de acórdão, data de início ou de final de sessão de julgamento, exercício financeiro futuro etc. No entanto, como já mencionado no item “a”, nem sempre utilizar tal referência temporal atende às necessidades do tema específico que se está julgando. É preciso avaliar os detalhes do caso concreto, mas, na maioria dos casos, isso não ocorre. O mero início de julgamento de um tema de repercussão geral tem disparado uma corrida ao Judiciário por parte dos contribuintes, para tentar fazer com que o paradigma em formação lhes seja aplicado, caso haja modulação. Por vezes, só o reconhecimento da repercussão geral pelo Plenário Virtual já gera maior número de ajuizamentos. Nesses casos, é cabível fixar que a decisão somente produzirá efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento do mérito? Mais ainda, é válido ressaltar as ações ajuizadas antes do julgamento? A resposta é negativa. Cada caso necessita de uma análise isolada, fundadas em provas técnicas e idôneas fornecidas pelas partes ou *amici curiae*, ou até mesmo produzidas de ofício pelo juiz.

f) Maioria das modulações contém ressalvas: percebeu-se que a aplicação de exceções às modulações é constante, pois em apenas um único processo (Tema 827) a decisão produziu efeitos prospectivos puros. Ora, é inegável que o grande número de restrições às modulações enfraquece o instituto. Ou há motivos para se modular e reconhecer que a decisão somente deve produzir efeitos futuros ou não há razões para

conceder modulação. O costume de sempre se criar ressalvas, como se fosse algo natural à modulação, além de violar, potencialmente, a isonomia entre os contribuintes, pode dar azo a arbitrariedades, especialmente quando desacompanhadas de maiores justificativas ou de provas suficientes para concedê-las. Por outro lado, é preciso reconhecer que há situações que podem demandar tratamento diferenciado e, nesses casos, é obrigação do julgador levar em consideração todas as variáveis envolvidas. Se for indispensável a previsão de ressalvas, deve haver exame aprofundado de todas as circunstâncias, sob pena de se causar prejuízos maiores do que aqueles que a modulação pretendia evitar. Na modulação, a ressalva deveria configurar exceção.

g) *Majoria das ressalvas se refere a ações ajuizadas*: houve fixação de vários tipos de ressalvas, mas, 83% dos casos envolveram ações judiciais, isto é, adotou-se o entendimento de que a modulação não se aplicaria aos processos em andamento ou transitados em julgado, o que significa dizer que os efeitos da decisão se operaram de imediato e com efeitos retroativos àqueles que buscaram o Judiciário antes do julgamento. Todavia, não se fez qualquer tipo de distinção concernente a quem já possuía decisão judicial no mesmo sentido da jurisprudência superada (ou em sentido diverso, ou nenhuma decisão), ou em qual instância o processo deveria estar etc. Não se explicou, da mesma forma, o motivo pelo qual aqueles que não ajuizaram foram excluídos da ressalva. Aparentemente, o STF está criando uma praxe de sempre ressaltar ações ajuizadas, desvinculada da necessidade de se analisar, no caso concreto, se tal medida é mesmo adequada. Algumas decisões somente se referem à ressalva sem justificar de forma aprofundada o motivo da sua aplicação. Essa medida favorece o litigante e prejudica o contribuinte bom pagador, violando frontalmente o princípio da isonomia, posto que, exercer, ou não, o direito de ação não é justificativa suficiente para diferenciar contribuintes que possuem a mesma situação jurídica, isto é, são sujeitos passivos do mesmo tributo e sofrem a mesma carga tributária. Tal distinção afronta também a livre concorrência, prejudicando o mercado. Ademais, conforme já dito, nem sempre esse tipo de ressalva à modulação faz sentido, sendo mais

consentânea com a hipótese de superação para frente de precedentes. Todavia, mesmo nesses casos, é preciso avaliar, com parcimônia, se há mesmo necessidade da ressalva. O mesmo problema se verifica em relação às ações transitadas em julgado. Quando se fez menção expressa a tais processos, não houve diferenciação quanto a quem possuía coisa julgada favorável ou desfavorável, no mesmo sentido da tese firmada ou em sentido diverso etc. É preciso recordar que a criação do instituto da repercussão geral buscou reduzir a taxa de congestionamento do Judiciário. Ademais, a principal intenção do legislador foi a de fazer cessar as desigualdades que eram produzidas pelo Judiciário para a mesma questão de direito. No entanto, ressaltar ações ajuizadas antes da data da publicação da ata de julgamento não atende àquela pretensão, pois sua concessão reiterada representa um dos grandes fatores que estimula litigiosidade no Brasil e coloca em desvantagem aqueles que preferiram seguir, voluntária e pacificamente, a presunção de constitucionalidade da norma e cumpriram com suas obrigações tributárias.

h) Argumento financeiro foi o mais utilizado para conceder modulação: os prejuízos financeiros potencialmente causados pela decisão judicial fundamentaram 74% dos casos, mas foi usado como único argumento em apenas quatro casos, sendo que em três deles favoreceu tanto o Fisco quanto o contribuinte. Em se tratando de direito tributário, que envolve, invariavelmente, questões orçamentárias, financeiras e de políticas públicas, já era de se esperar que tais fatores exercessem maior influência nas modulações. Entretanto, a depender da abrangência do tributo e de sua vinculação ao orçamento público, a repercussão da sua extinção por inconstitucionalidade, pode gerar maiores ou menores prejuízos ao Fisco³⁶. Assim como a manutenção da sua constitucionalidade pode impactar, em maior ou menor grau, os contribuintes – a depender, inclusive, da situação individual de cada um. São muitas

36 Conforme muito bem apontado por Piscitelli (2011, p. 250) “justificar uma decisão em face das consequências negativas que um julgado trará para o financiamento de serviços públicos é possível e juridicamente correto. Contudo, por óbvio, decidir nesse sentido e com base nesse tipo de razão (plenamente jurídica) demanda justificações aceitáveis por conta dos julgadores, sob pena de todas as decisões serem proferidas em prol da Fazenda, tendo-se em vista a necessidade sempre presente de custear despesas públicas”.

variáveis e eventos incertos a considerar no momento de aferir as consequências da decisão. Mas, em regra, as consequências financeiras do julgado foram analisadas de forma bastante perfunctória nos acórdãos analisados. Sem desmerecer o nível de conhecimento dos julgadores, quando se trata de trazer para a discussão argumentos consequencialistas, espera-se que haja devido respaldo na realidade concreta, o que se constata por meio de provas idôneas. Não é possível apenas presumir que a falta de recolhimento de dado tributo impedirá a Administração Pública de cumprir com sua função social, pois a respectiva arrecadação pode não representar montante significativo, ou, o ente pode ter outros meios de compensar tal perda. Também não se pode supor que empresas irão à bancarrota ou que pessoas físicas não terão o mínimo necessário para sobreviver se continuarem pagando pelo tributo reconhecido como constitucional. Os dados analisados demonstraram que a presença ou ausência de informações concretas, não foram determinantes para a concessão ou indeferimento de alterações de efeitos das decisões. Mas, ainda assim, houve grande número de modulações com base em tal justificativa e, na maioria das vezes, sem respaldo em dados técnicos ou científicos legítimos e confiáveis, que demonstrassem a possibilidade de ocorrência do referido impacto.

i) Suspensão Nacional de processos foi pouco utilizada: apenas 7% de todas as repercussões gerais tributárias julgadas suspenderam nacionalmente os processos ajuizados sobre o mesmo tema, com fulcro no §5º do art. 1.035 do CPC. Considerando-se a morosidade do Judiciário como um todo e a quantidade de decisões eventualmente proferidas, em todo território nacional, até que o julgamento do recurso seja finalizado, inclusive, em sentido contrário ao firmado, o instituto, muito bem idealizado pelo legislador processual, demanda maior utilização, quiçá, em todos os casos. A redação do dispositivo legal que previu esse instrumento, inclusive, não dá a entender que o Relator da repercussão geral teria a faculdade de determiná-lo, mas sim que é obrigatório fazê-lo. E, levando-se em conta o tempo médio que o STF tem levado para julgar repercussões gerais, de 4 (quatro)

anos e 11 (onze) meses³⁷, a suspensão é medida que se impõe, para evitar maiores prejuízos às partes. Aliás, em alguns casos, a análise da modulação foi concluída em mais de 6 (seis) anos, depois do julgamento do mérito da repercussão geral, em sede de embargos de declaração. A suspensão nacional obrigatória dos processos pode evitar ou reduzir alguns dos problemas causados pela demora no julgamento da repercussão geral ou pela lentidão na concessão de modulação, especialmente para evitar a formação de coisas julgadas e as discussões quanto ao cabimento de ações rescisórias para desconstituí-las³⁸.

j) Dispositivo legal que autoriza modulação não é citado: por fim, constatou-se que os acórdãos não indicaram, na sua parte dispositiva, nem as certidões de julgamento mencionaram, expressamente, com base em qual dispositivo legal as alterações dos efeitos foram concedidas. Em alguns processos, houve citação da norma respectiva no corpo do voto do relator ou nos dos demais Ministros. Mas, em 52% das decisões, não houve, em nenhum trecho, indicação do art. 27 da Lei 9.868/99 ou do art. 927, §3º do CPC. Inclusive, nem sempre a própria ementa do acórdão fez alusão à existência de modulação ou superação para frente naquele caso, ou ao indeferimento do pedido. Se há mais de uma norma autorizando a modificação dos efeitos das decisões em nosso ordenamento e, se cada instituto apresenta diferenças relevantes, as decisões do STF necessitam de mais transparência e devem citar, expressamente, em todos os casos, de preferência na ementa do acórdão e na certidão de julgamento, a norma que autorizou a concessão da mutação dos seus efeitos.

37 Contados da data em que se admite a repercussão geral até a data de julgamento do mérito do tema. Em alguns casos o julgamento levou mais de 7 (sete) anos para se concluir. Dados apurados em <https://transparencia.stf.jus.br/extensions/>. Acesso em: 05 dez. 2024.

38 Saliente-se que, recentemente, o STF julgou o Tema 1.338, com reafirmação de jurisprudência, sobre o cabimento de ação rescisória contra decisão transitada em julgado em desacordo com a modulação dos efeitos da tese de repercussão geral do Tema 69. No âmbito do STJ também houve afetação de recurso repetitivo sobre o mesmo assunto (Tema 1.245), julgado no mesmo sentido.

VI. Como propor melhorias

A forma como a modulação e a superação para frente têm sido analisadas e deferidas, ou indeferidas, pelo STF, não atende à segurança jurídica. É preemente aperfeiçoar, em especial, o conteúdo de tais decisões. Isto é, uma vez definido pelo STF que é preciso alterar os efeitos da decisão em matéria tributária, como deve ser realizada para que seu conteúdo seja mais legítimo e considere o real impacto da decisão para Fisco e contribuintes?

Dada a multiplicidade de situações que são julgadas e todas as nuances e especificidades de cada discussão, não se revela possível estabelecer modelo padrão para aplicação a todo e qualquer caso. Cada julgamento possui particularidades que não se pode tratar com as mesmas fórmulas já utilizadas para casos diferentes. Também não soluciona o impasse manter esse poder de decisão unicamente nas mãos do juiz que, por dever de ofício, não apresenta visão parcial dos fatos, não lida com os problemas diários de implementação da norma, não sente as dificuldades envolvidas para colocar em prática a decisão e, assim sendo, não tem como assumir, eficaz e isoladamente, o papel de criador de normas de transição.

A saída é criar plano específico para cada caso, levando em consideração suas próprias necessidades, envolvendo todos os interessados em negociações que atendam às necessidades e obrigações de cada um, na medida das possibilidades de todos, mantendo a autoridade das decisões do STF. Para operacionalizar essa negociação é possível utilizar-se de instrumentos já previstos no CPC e nas normas internas do próprio STF que, em conjunto, podem conferir suporte normativo e institucional necessários para pôr em prática essa ideia.

É preciso firmar como premissa inicial, que o ordenamento jurídico brasileiro vive a era da consensualidade, aproximação e cooperação entre litigantes, na tentativa de reduzir a litigiosidade e alcançar maior efetividade nas decisões judiciais. Mas, não é só isso. De acordo com o entendimento de Piscitelli (2020, p. 124) “mais do que o esgotamento das práticas ‘tradicionais’, a adoção de tais métodos revela-se como medida de justiça fiscal”. Nesse espírito, o CPC de 2015 fincou, em

seu capítulo I, as bases dessa nova concepção, positivando inúmeros instrumentos passíveis de aperfeiçoar os institutos ora analisados.

Destacamos, inicialmente, o art. 3º, que, após corporificar o princípio do acesso à Justiça, permite que meios alternativos como arbitragem³⁹, transação, mediação e outros métodos (ainda não criados) solucionem conflitos. Foi adotado, então, o denominado sistema multiportas⁴⁰, segundo o qual o cidadão dispõe de várias portas de acesso à Justiça, além do Poder Judiciário. Enfatizou-se a busca pela conciliação, pois determinou, de forma expressa, que partes, juízes, advogados e o *parquet* devem estimular e buscar, sempre que possível, solução consensual para os litígios, inclusive no bojo do processo judicial.

O art. 6º institui o dever de colaboração dos sujeitos processuais, que devem contribuir, entre si, para resolução célere, justa e efetiva da lide, dando a entender que autor e réu também podem intervir na formação da decisão final, juntamente com o julgador, concorrendo para o desenlace da contenda. Enquanto o art. 8º estabelece como dever do juiz, dentre outros, atender às exigências do bem comum e observar a eficiência. Já o art. 10 lança um dos principais pilares que permite participação ativa das partes no processo, ao prever que o juiz, em qualquer grau de jurisdição, somente pode utilizar como fundamento algo sobre o qual as partes tenham tido a oportunidade de se manifestarem, mesmo que se trate de matéria que se deve decidir de ofício, não apenas para não surpreender as partes, mas, acima de tudo, para evitar que o Estado-juiz interfira indevida e arbitrariamente na esfera particular.

Autoriza-se, assim, que caso o julgador pretenda abordar em sua decisão matéria ou fundamento que não seja originário da defesa das partes, abra-se prazo suficiente para que estas se manifestem sobre a questão e até produzam provas eventualmente necessárias. O julgador pode, ou me-

39 Segundo Mendonça (2014, p. 73) “arbitragem é meio heterocompositivo de solução de controvérsias na medida em que as partes não chegam a um acordo, mas têm a solução do conflito imposta pelo árbitro (ou pelo tribunal arbitral) e, por terem optado pela solução mediante arbitragem, submeter-se-ão ao quanto decidido pelo(s) terceiro(s) nomeado”.

40 Termo cunhado em 1976 por Frank Sander, professor e reitor associado da faculdade de Direito de Harvard, para quem o Tribunal Multiportas direciona os processos para os métodos mais adequados de resolução de conflitos, seja mediação, arbitragem, negociação ou med-arb (combinação de mediação e arbitragem), economizando tempo e dinheiro tanto para os tribunais quanto para os participantes ou litigantes (Almeida; Almeida; Crespo, 2012, p. 32).

lhor, deve adotar tal providência em qualquer momento do *iter* processual e em qualquer grau de jurisdição, inclusive nos Tribunais Superiores.

Outra previsão bastante relevante encontra-se disposta no art. 139, V do CPC, que institui como dever do juiz promover, a qualquer tempo, autocomposição, preferencialmente com a ajuda de conciliadores e mediadores judiciais. Na autocomposição a solução é determinada de acordo com a autonomia da vontade das partes, de forma direta, quando realizada pelas partes entre si, ou, assistida, quando há a participação de um terceiro, como na mediação e na conciliação (Gabbay, 2023, p. 131). O inciso VI do mesmo artigo ainda permitiu que o juiz dilate prazos processuais e altere a ordem de produção de meios de prova para adequá-los às necessidades da lide e para conferir mais efetividade à tutela do direito.

Importante destacar, no contexto da inteligência deste artigo, que antes mesmo da entrada em vigor do novo CPC, foi elaborado o Enunciado nº 175 pelo Conselho de Justiça Federal - CJF, em 2013, segundo o qual as técnicas de autocomposição são compatíveis com o exercício da jurisdição constitucional, podendo ser aplicadas em ações de competência da Suprema Corte. O art. 932, I do CPC, inclusive, permitiu a realização de autocomposição entre as partes no âmbito dos Tribunais, incumbindo ao relator homologá-la. Tal previsão não se limita aos Tribunais de segundo grau, estendendo-se também aos Tribunais Superiores.

Não se pode deixar de mencionar que o CPC previu a possibilidade, nos procedimentos que envolvem os litígios de massa, de o relator do processo colher manifestação escrita de terceiros com interesse na controvérsia (*amici curiae*), assim como de realizar audiências públicas a fim de extrair informações relevantes de pessoas ou entidades com *expertise* sobre determinado assunto para instruir o processo, permitindo que pessoas estranhas às partes possam influir no conteúdo da decisão judicial. Tais previsões abrem o processo para a colheita de novos pontos de vista jurídicos e, em especial, para o mundo dos fatos, possibilitando uma visão mais ampliada, completa e aprofundada da problemática envolvida, de suas causas e consequências. Isso permite adequar a decisão que se tomará nos autos a todos os aspectos da controvérsia.

Dentro da lógica de maior aproximação dos litigantes para realização de acordos, destacamos mais um instrumento inovador previsto pelo CPC, que possibilita às partes realizarem, em conjunto e de forma voluntária, antes do início⁴¹ ou durante o curso do processo, negócios jurídicos processuais - NJPs. Quando previstos expressamente em lei, tais negócios são típicos⁴². Quando elaborados e acordados entre as partes, de acordo com seus interesses e necessidades, são atípicos⁴³.

A cláusula geral dos negócios jurídicos processuais atípicos encontra-se prevista no art. 190 do CPC, que estabelece os seus limites e regras, para utilização em relação a direitos que admitem autocomposição, com a finalidade de alterar procedimentos, ônus, deveres, poderes e faculdades do processo, vinculando o julgador, que somente poderá recusá-los em casos de nulidade, abuso ou vulnerabilidade. Segundo Didier Jr. (2018, p. 191/201), trata-se de ferramenta que concretiza “o princípio do respeito ao autorregramento processual”.

As tratativas devem se dar sobre o direito processual, para solucionar a demanda de forma processualmente mais racional. Assim, apesar de não poder tratar do objeto da ação, como a finalidade última do processo é solucionar a controvérsia de natureza material, o NJP pode interferir no resultado da demanda, indiretamente.

Nesse aspecto, importante registrar que o Enunciado nº 256 do Fórum Permanente de Processualistas Civis-FPPC⁴⁴, estabelece que “a Fazenda Pública pode celebrar negócio jurídico processual”. Não é à toa que a Lei 10.522/2002 passou a prever, a partir de alteração promovida pela lei 13.874/2019, a possibilidade de a PGFN realizar negócios jurídicos processuais no seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da Dívida Ativa da União.

41 Segundo Conrado (2019, p. 192) o negócio jurídico processual quando realizado em convenção celebrada extrajudicialmente deve se submeter à ambientação judicial, sob pena de não se configurar como um NJP.

42 Como, por exemplo, o acordo de partilha; a eleição de foro nos contratos; suspensão do processo; adiamento de audiências, dentre outros que, inclusive, já eram previstos no CPC de 1973.

43 A título de exemplo, temos a calendarização processual; suspensão do processo em casos diversos dos previstos no CPC; execução negociada de sentença que determina implantação de política pública;

44 Disponível em: chrome-extension://. Acesso em 27 mai. 2025.

Também sobressai em importância a Lei de Mediação (Lei 13.140/2015), entre particulares e autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, que determinou que os Tribunais criem centros judiciários de solução de conflitos, repetindo o art. 165 do CPC e reforçando a importância da conciliação e da mediação nos Tribunais.

Um dos mais revolucionários instrumentos dentro dessa gama de novidades, ao menos no âmbito do direito tributário, diz respeito à transação. Prevista, inicialmente, nos arts. 156, III e 171 do CTN como modalidade de extinção do crédito tributário, foi regulamentada pela MP 899/2019, convertida na Lei 13.988/2020. Hoje é tratada como meio alternativo de solução de litígios, pois seu objetivo principal é extinguir o litígio de forma imediata e, apenas mediatamente, o crédito tributário⁴⁵. Trata-se de negociação feita entre as partes, com concessões mútuas, sem a participação do Judiciário. É possível transacionar sobre o objeto litigioso ainda que o processo judicial esteja pendente de julgamento. Nesse aspecto, importante mencionar, como lembra Souza (2020, p. 299) que “a exposição de motivos da MP 899/2019 deixou evidente que o objetivo de sua edição, além da função de recuperabilidade dos créditos tributários, é a diminuição da litigiosidade entre contribuintes e Fisco”.

Não se pode deixar de mencionar, ainda, a Resolução 350/2020 do CNJ que cria cenário propício a instauração efetiva da justiça multipartas por meio da cooperação interinstitucional entre órgãos que compõem o sistema de justiça e o Ministério Público, a Ordem dos Advogados do Brasil, a Defensoria Pública, a Advocacia Pública, a Administração Pública e outras entidades. A intenção é extrair de cada porta de acesso à justiça habilidades específicas para que possam, em conjunto e de forma articulada, contribuir para a celeridade e a efetividade da atividade jurisdicional.

45 Conforme ressaltam Araújo e Conrado (2020, p. 19): “A transação apresenta função puramente acessória, instrumental e secundária, sendo imprescindível que outra figura incida extinguindo o crédito. Não é difícil apontar que será o pagamento que se traduzirá na verdadeira causa de extinção da obrigação tributária”.

Muitos podem afirmar que todo esse arcabouço de consensualidade é inócuo para o STF, extremamente tradicional e ritualista, que ainda não introjetou em sua realidade processual a evolução da postura anti-litigiosidade. Mas, a Suprema Corte, surpreendentemente, vem adotando, nos últimos anos, postura mais moderna e receptiva às medidas alternativas de solução de conflitos, pois diversas iniciativas já foram instauradas, com sucesso, pelos Ministros, aprimorando a prestação jurisdicional e solucionando os litígios judiciais.

Antes mesmo de possuir estrutura adaptada à promoção de conciliações, a Suprema Corte passou a tentar solucionar alguns conflitos federativos, especialmente entre União e Estados-membros, por meio da autocomposição, dada a complexidade envolvida em tais litígios. Mais recentemente, durante a Presidência do Min. Luís Roberto Barroso, foi instituída a Assessoria de Apoio à Jurisdição (AAJ), pelo Ato Regulamentar nº 27/2023, vinculada à Secretaria-Geral da Presidência, composta por três núcleos: Núcleo de Processos Estruturais e Complexos (NUPEC); Núcleo de Solução Consensual de Conflitos (NUSOL) e Núcleo de Análise de Dados e Estatística (NUADE)⁴⁶.

Aludidos núcleos têm por objetivo, dentre outros: elaborar pareceres ou notas técnicas em ações estruturais e complexas; participar de reuniões de conciliação, mediação ou outro método adequado; apoiar os gabinetes na busca e implementação de soluções consensuais de conflitos; promover a cooperação interinstitucional; potencializar a utilização de dados e estatísticas para informar e aprimorar a tomada de decisões etc.

A criação dos núcleos não foi meramente formal, pois já é possível constatar seus resultados práticos. Já houve instauração de processo conciliatório, inclusive, em 9 ações de natureza tributária⁴⁷, tanto em controle concentrado como em ações originárias, tendo havido 7 homologações de acordo.

46 Dados constantes da Resolução nº 819/2024 que trata do Regulamento da Secretaria do STF.

47 ACO 701; ACO 718; ACO 3303; ADO 25; ADPF 984; AR 2873; PET 8029; ADI 7164 e SL 1743. Nos dois últimos processos não houve acordo.

Além das atividades de tais órgãos especiais do STF é possível identificar, também, algumas iniciativas isoladas dos Ministros, impulsionadas pelo clima de consensualidade, que determinaram providências não previstas em normas processuais. O Ministro Cristiano Zanin, por exemplo, proferiu decisão na ADI 7.633, objetivando assegurar a possibilidade de obtenção de solução por meio de diálogo interinstitucional. A decisão, que foi referendada pelo Plenário, abriu espaço para que as partes interessadas dessem continuidade à negociação iniciada extrajudicialmente⁴⁸.

Tais providências vem se alastrando, aos poucos, nos processos da Corte, pois é perceptível o potencial benefício ao descongestionamento do Tribunal e, principalmente, à concretização dos princípios constitucionais da eficiência e da economia. Tudo isso demonstra que a Corte Suprema do país não só está aberta às propostas de melhoria que serão apresentadas a seguir, como está preparada para executá-las.

Mas, como proceder para que métodos alternativos de solução de conflitos sejam introduzidos no procedimento de alteração de efeitos de decisões judiciais? À primeira vista, não é possível incorporar as regras de mediação, negócios jurídicos processuais e transação, tal como previstas originalmente, nem delegar, completamente, a solução do problema às partes envolvidas, com mera homologação posterior pelo julgador de eventual acordo realizado entre as partes. Nenhum desses procedimentos se adequa, perfeitamente, à forma como são alterados os efeitos das decisões judiciais.

Na mediação, por exemplo, o terceiro que atua como mediador necessita de imparcialidade e apenas facilita a comunicação entre as

48 Confira-se trecho da decisão: “[...] não se pode olvidar que atualmente a jurisdição constitucional admite maior participação das partes na busca de uma solução negociada. Com efeito, a conciliação na jurisdição constitucional tem sido prestigiada pelo Supremo Tribunal Federal, com precedentes importantes que demonstram a relevância de viabilizar-se o diálogo republicano e construtivo, mesmo durante a tramitação de ações de controle de constitucionalidade [...] No caso concreto, o eventual encaminhamento de proposição legislativa para dar cumprimento ao art. 113 do ADCT, a partir de um diálogo institucional entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, pode ser uma medida eficiente para superar ou atenuar o conflito reproduzido nestes autos. Além disso, a busca pela solução dialogada favorece a realização do princípio democrático, permitindo-se que diversos atores participem do processo decisório, com valiosas contribuições à jurisdição constitucional.” (grifos do original excluídos)

partes, sem poder decisório – nesse aspecto, não se espera que o STF pretenda renunciar à competência de modificar os efeitos de sua própria decisão. Também se revela impossível aplicar as regras puras da autocomposição, na qual as partes negociam entre si, sem a participação de terceiros e apenas submetem o acordo à homologação do juiz, ato que é meramente formal.

Quanto à transação, seu rito respectivo apenas se verifica extra autos, em hipóteses determinadas previamente em lei – dentre as quais não consta modulação ou superação, sendo que o Judiciário somente homologa eventual acordo. Já o negócio jurídico processual, por tratar apenas de questões meramente processuais, teria melhor aproveitamento, mas, de *per si*, não consegue solucionar todos os problemas identificados neste trabalho.

Faz-se necessário, portanto, adaptar e/ou mesclar as regras e princípios vistos acima às particularidades e propósitos da superação para frente de precedentes e da modulação de efeitos das decisões proferidas pela mais alta Corte do país. É preciso criar um meio que seja mais adequado e, antes disso, é imprescindível que a repercussão geral receba o suporte fático-probatório necessário para que se conceda, ou não, a modulação e se defina seus contornos de forma mais apropriada aos interesses envolvidos.

O STF não está dispensado de fundamentar de forma mais acertada e aprofundada a decisão sobre o assunto, ou de buscar mais e melhores dados técnicos para embasá-la. É necessário evitar decisões intuitivas, baseadas em especulações, sem suporte em elementos empíricos, que se baseiam, tão somente, nas valorações pessoais de cada julgador. O que fazer, então, para que a concessão da modulação seja feita de forma mais adequada, sem alteração dos pressupostos normativos já existentes?

Primeiramente, deve-se enriquecer o processo decisório com dados reais, apurados de forma científica e técnica, para que a decisão não esteja fundada em meras alegações destituídas de evidências, repletas de vieses cognitivos e dados falsos ou incompletos. Embora não haja fase instrutória no procedimento da repercussão geral, a própria natureza e finalidade do método exige que o recorrente demonstre a existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que

ultrapassem os interesses subjetivos do processo (art. 102, §3º da CF e art. 1.035, §1º do CPC). Assim, o Ministro Relator pode, de ofício, solicitar às partes, *amici curiae* ou órgãos científicos de pesquisa que não participam do processo, toda e qualquer informação que entender pertinente para comprovar tais requisitos (art. 1.038 e incisos do CPC).

As partes e eventuais interessados devem, ainda que na condição de pedido subsidiário, apresentar todos os argumentos e dados que podem justificar a concessão de modulação ou superação para frente naquele caso. Evita-se, assim, a via dos aclaratórios e incrementam-se as possibilidades de algum Ministro, influenciado pelos dados fornecidos, sugerir a modulação durante o julgamento.

Ainda, para além de cumprir com o dever de fundamentação das decisões, é preciso garantir que a situação seja analisada em sua inteireza, devido à importância dos julgamentos com repercussão geral para o sistema judicial como um todo, principalmente em se tratando de direito tributário, que envolve, invariavelmente, questões orçamentárias, financeiras e de políticas públicas, que atingem milhões de cidadãos, de empresas e entes públicos. Dessa forma, uma vez concedida a modulação ou a superação, é possível adotar novo procedimento que possa tornar seu conteúdo mais legítimo, completo e eficiente.

VII. Novo procedimento: composição extraordinária

A fixação de regras de transição de situação jurídica consolidada para novo cenário normativo é tão mais legítima e completa quanto maior for a participação de todos os interessados envolvidos. É preciso levar em consideração o máximo de repercussões que as novas circunstâncias de direito provocarão no mundo concreto, algo que, nem sempre o julgador, individualmente e diante de suas restrições quanto a conhecimentos técnicos, é capaz de conceber⁴⁹. Assim, torna-se recomendável que haja ampla participação dos jurisdicionados no desenho da modulação.

49 Nos dizeres de Leal e Dias (2017, p. 839/840): “Se inexistente evidência demonstrando que os ministros têm capacidades epistêmicas melhores do que a de um indivíduo qualquer para atribuir probabilidades a eventos que podem ou não ocorrer no futuro então a adoção de uma postura deferente aos dados e estudos apresentados pelas partes, talvez, seja a mais adequada se o que se pretende é evitar o decisionismo arbitrário do intérprete. Isto porque, dessa forma, a atribuição de consequências às alternativas decisórias não será fruto de meras intuições dos mi-

Em razão disso, sugere-se que seja criado rito formal, denominado *Composição Extraordinária*. Trata-se de composição porque constitui, basicamente, procedimento conciliatório que envolve todos os sujeitos processuais, inclusive o julgador, sendo gerenciado e referendado, ao final, pelo STF. Não se trata, no entanto, de autocomposição porque não se baseia unicamente na vontade das partes, já que o STF também participaria ativamente do procedimento⁵⁰ e, ao final, deverá atestar se o acordo preserva a autoridade da decisão e se seu conteúdo atende as necessidades do caso (não corresponde a mera homologação). Não se cuida, por outro lado, de heterocomposição, porque o STF não atuará como terceiro imparcial para decidir a controvérsia de forma impositiva⁵¹, pois todos os sujeitos processuais negociarão a solução.

Em verdade, a composição extraordinária constitui procedimento *sui generis*, inédito e inovador, que encontra seu fundamento de validade no arcabouço normativo e principiológico analisado anteriormente⁵², principalmente na autorização constante do art. 3º do CPC, de utilização pelo juiz de *outros* métodos adequados de solução consensual de conflitos.

Recebe a denominação de extraordinário não só por ocorrer na instância extraordinária, no âmbito do recurso extraordinário, mas também em razão do sentido comum da palavra, por consistir em medida singular, que ocorre apenas em circunstâncias excepcionais, no bojo do procedimento especial da repercussão geral e apenas em matéria tributária.

Assim, após superada a primeira fase do julgamento, de análise do mérito da repercussão geral em matéria tributária, com conclusão pela concessão de modulação ou superação, o Tribunal deverá inserir essa informação na ata de julgamento, citando o dispositivo legal corres-

nistros, mas resultado de trabalhos elaborados por pessoas que supostamente tem a capacidade de avaliar os efeitos da decisão e, portanto, tem melhores condições de fazer as prognoses⁵³.

50 Em razão disso não corresponde a transação, nem mediação.

51 Tal como ocorre na arbitragem.

52 Sistema multiportas, dever de colaboração entre as partes, busca do bem comum e da eficiência, princípio da não surpresa, incentivo à autocomposição - inclusive nos tribunais - com ajuda de mediadores judiciais, alteração de prazos e produção de provas em momentos distintos do procedimento comum, centros judiciários de solução consensual de conflitos, suspensão de prazos para buscar conciliação, negócios jurídicos processuais atípicos, LINDB, mediação, desburocratização, transação e novos órgãos do STF.

pondente (art. 927, §3º do CPC ou art. 27 da Lei 9.868/99). Também deve constar da ata que o julgamento restou paralisado para realização da composição extraordinária, a fim de definir conteúdo e limites da modulação ou superação. Deve-se determinar, inclusive, na mesma ocasião, a suspensão nacional dos processos, com fulcro no art. 1.035, §5º do CPC, para evitar que demais juízos apliquem o precedente de mérito da repercussão geral, sem considerar a definição dos contornos da alteração de efeitos da decisão.

Na sequência, sugere-se que seja concedido prazo para oportunizar às partes interessadas (autor, réu, *amici curiae*, terceiros, Ministério Público e demais órgãos técnicos pertinentes) apresentação de manifestação que exponha as consequências da decisão e da modulação, demonstrando os respectivos problemas, assim como sugestões de regras de transição, para operacionalizar a execução da decisão, contendo as ressalvas que entenderem pertinentes. Para tanto, devem ofertar dados concretos (financeiros, estatísticos, jurimétricos etc.), com respaldo em provas idôneas, que justifiquem as medidas propostas.

Nesse momento, também se recomenda que seja aberto prazo para que novos interessados se habilitem nos autos como *amicus curiae*, oportunidade na qual o Relator analisará o cabimento do pedido e definirá os respectivos poderes, com fulcro no art. 138, §2º do CPC, determinando quem poderá participar, ou não, das negociações sobre o conteúdo e limites da modulação. Tal medida pretende garantir que todos os grupos afetados sejam devidamente ouvidos e considerados, mas, por outro lado, permite que se controle a quantidade de pessoas ou entidades convocadas a conciliar, para que não haja tumulto processual.

Abre-se, assim, fase instrutória, com direito a contraditório, oportunizando-se que cada interessado se manifeste sobre as sugestões dos demais. É possível encaminhar os autos ao NUSOL/NUPEC, para que gerenciem e prestem auxílio às tratativas de acordo, podendo auxiliar na definição do conteúdo da modulação que envolva questões estruturais ou mais complexas e promover cooperação interinstitucional.

É possível realizar negócios jurídicos processuais atípicos para: definir a melhor forma de conduzir os ajustes; especificar as provas passí-

veis de admissão; definir a necessidade de realização de perícias ou de audiências públicas para colher informações da sociedade como um todo; criar calendário de prazos processuais; definir a possibilidade de uso de outras portas de acesso à justiça, delegando alguma atividade a uma instituição que possua mais *expertise* para tratar o problema, dentre outros aspectos formais.

Uma vez instruído o processo, é possível realizar tantas audiências de conciliação quantas forem necessárias, para definir, conjuntamente, conteúdo e limites da modulação. O NUSOL/NUPEC, compilarão as regras acordadas e as encaminharão ao gabinete do Ministro Relator, que analisará sua regularidade e constitucionalidade, em voto devidamente fundamentado no conjunto probatório constante dos autos. O Plenário apreciará o voto, contendo os termos da modulação, em sessão de julgamento virtual. O respectivo referendo produzirá efeitos a partir da publicação da ata de julgamento. É possível instaurar sessão presencial a depender da complexidade da discussão. Caso a maioria absoluta dos Ministros não referende o acórdão, total ou parcialmente, deverá esclarecer o motivo da não aprovação. Nessa hipótese, convoca-se novamente as partes interessadas para deliberar em conjunto sobre o ponto controverso.

Diante da impossibilidade de se alcançar qualquer tipo de acordo, ou, entendendo as partes que o Ministro Relator deverá decidir sobre as questões controversas, os autos lhe serão conclusos para decisão, devidamente fundamentada nas provas dos autos, a ser referendada pelo Plenário. Ou seja, frustrada a conciliação, retoma-se o procedimento normal de definição da modulação.

Não se faz necessário promover alteração legislativa para que esse procedimento seja implementado, mas nada impede que o STF, caso entenda por adotá-lo, promova alterações em seu Regimento Interno no intuito de melhor regulamentar o instituto.

As vantagens da composição extraordinária podem ser assim resumidas: *i)* a decisão se torna mais legítima, eficaz, eficiente e adequada às necessidades do caso em razão da participação dos interessados na formação do seu conteúdo; *ii)* eventuais dúvidas no teor do julgado são reduzidas ou eliminadas, assim como descumprimentos e questionamentos, favorecendo a redução de litigiosidade; *iii)* maior probabilidade

de de preservar a isonomia e a livre concorrência entre os contribuintes; *iv*) redução do impacto financeiro da decisão para Fisco e contribuintes; *v*) prestigia-se a ampla defesa, contraditório e a segurança jurídica, tornando as decisões mais previsíveis e *vi*) alcança-se uma sociedade mais justa e segura do ponto de vista fiscal.

VIII. Conclusão

Este artigo pretendeu encontrar formas de aperfeiçoar a modulação de efeitos e a superação para frente de precedentes, com o intuito de fortalecer a segurança jurídica em matéria tributária. Para tanto, foi necessário avaliar como tais institutos são regulados e como estão sendo aplicados pelo STF em sede de repercussão geral.

Concluiu-se que os Ministros do STF não seguem a mesma lógica para todos os casos e cada hipótese apresentou tratamento próprio e individualizado. A regra é a ausência de padrão sob diversos aspectos. Ademais, quase metade das repercussões gerais foram julgadas mais de 5 anos depois da sua admissibilidade e 72% dos pleitos realizados em embargos de declaração levaram mais de 1 ano para obter análise definitiva. 65% das concessões de alteração de efeitos beneficiaram a Administração Pública, mas, 86% desses casos ressalvaram ações já ajuizadas pelos contribuintes, o que aparenta equilibrar, de alguma forma, os benefícios e prejuízos para ambas as partes. Por fim, restou comprovado que em 74% dos casos o argumento de impacto financeiro foi expressamente utilizado, mas não necessariamente comprovado.

Por outro lado, os dados também desmistificaram algumas premissas que sempre fazem parte dos costumeiros discursos sobre modulação e superação que são lançados pela mídia e doutrina especializadas. Por exemplo, apurou-se que o STF não tem o costume de sempre conceder modulações de efeitos, pois a maioria dos pedidos foi indeferida e as concessões corresponderam a menos de 10% de todas as repercussões gerais em matéria tributária já julgadas. Ainda, verificou-se que mudanças de entendimento não são tão frequentes nos julgamentos do STF, pois apenas 43% das modulações ocorreram com base na alteração de jurisprudência.

Os dados também revelaram circunstâncias que nunca foram objeto de indagação ou de crítica: 87% dos pedidos de modulação indeferidos foram realizados no bojo de embargos de declaração; 91% das sugestões de modulação feitas pelos próprios Ministros foram acolhidas pelos demais; a suspensão nacional de processos que tratam do mesmo tema da repercussão geral não é explorada, tendo sido deferida em apenas 7% das repercussões gerais em matéria tributária; o STF não faz distinção entre modulação e superação para frente, sendo que em 52% dos acórdãos não houve, em nenhum trecho, indicação do art. 27 da Lei 9.868/99 ou do art. 927, §3º do CPC.

Diante dessa coletânea de informações, demonstrou-se que é possível implementar melhorias nos modelos atualmente existentes, sem haver necessidade de promover alterações legislativas, utilizando-se ferreamentas já disponíveis na legislação e na prática do STF, com algumas adaptações ao rito da repercussão geral. Bastaria, assim, incentivar mudanças de posturas dos julgadores e das partes envolvidas, adotando o procedimento da composição extraordinária, para que as consequências da decisão e da modulação sejam devidamente amenizadas, conferindo transição adequada e sem maiores prejuízos para os sujeitos atingidos. Dessa forma, é possível construir decisões mais conectadas com as necessidades reais da sociedade, favorecendo a justiça fiscal.

Referências

- ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). *Tribunal Multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. *E-book*. Disponível em: chrome-extension://. Acesso em 03 fev. 2025.
- ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Consequencialismo e argumento de risco fiscal na modulação de efeitos em matéria tributária*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 472-488, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/issue/view/35>. Acesso em: 18 mai. 2025.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. *Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020*. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Transação*

SEGURANÇA JURÍDICA E ALTERAÇÃO DE EFEITOS DE DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO STF: CONCILIANDO PARA EVOLUIR

- tributária na prática da Lei nº 13.988/2020: De acordo com as Portarias PGFN nº 9.917/2020, 9.924/2020, 14.402/2020, e Portaria ME nº 247/2020. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 17-23.
- BARRENI, Smith. Modulação de efeitos em matéria tributária. São Paulo: Grupo Almedina, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/>. Acesso em: 10 jun. 2024.
- BEVILACQUA, Lucas; MENEZES, Victor Hugo Piller. A Proteção da Confiança e a Tutela da Arrecadação Tributária na Modulação dos Efeitos Temporais da Decisão pelo Supremo Tribunal Federal (STF). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 42, v. 56, p. 442-452, 2024. *E-book*. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/>. Acesso em: 15 jan.2025.
- BONFANTI DE SOUSA, Cristiane. Modulação de efeitos em matéria tributária no STF: o uso de embargos de declaração e o respeito aos princípios do contraditório e da não surpresa. 2022. Monografia (Bacharelado em Direito). Centro Universitário de Brasília (CEUB), Brasília, 2022. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br/jspui/>. Acesso em: 16 jan. 2025.
- CONRADO, Paulo C. Negócio jurídico processual em matéria tributária e as portarias PGFN 33/2018 (art. 38) e 360/2018 (alterada pela 515/2018). *In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.)*. Inovações na cobrança do crédito tributário: De acordo com as Portarias PGFN n. 33/2018 e 360/2018. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2019, p. 189-199.
- CONRADO, Paulo C. Processo Judicial Tributário. São Paulo: Grupo GEN, 2014. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/>. Acesso em: 06 jun. 2024.
- CONRADO, Paulo C. Transação antiexacional (contencioso) e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. *In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.)*. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020: De acordo com as Portarias PGFN nº 9.917/2020, 9.924/2020, 14.402/2020, e Portaria ME nº 247/2020. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 285-295.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito DIDIER Jr., Fredie. Negócios jurídicos processuais atípicos no CPC-2015. *In: CÂMARA, Helder Moroni; DELFINO, Lúcio; MOURÃO, Luis Eduardo Ribeiro; MAZZEI, Rodrigo*. Aspectos Polêmicos do Novo Código de Processo Civil. v.1. São Paulo: Grupo Almedina, 2018. p. 191-201. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584934683/>. Acesso em: 24 jun. 2024.
- GALVÃO, Jorge Octávio Lavocat. É preciso modular a modulação de efeitos?: Reflexões sobre um desvirtuamento. *Consultor Jurídico*, 2021. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021>. Acesso em: 15 fev. 2024.
- GUIMARÃES, Bruno A. François. O Argumento Orçamentário nas Decisões de Modulação de Efeitos em Matéria Tributária do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, vol. 58, ano 42, p. 96-118, 2024.

- Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2613>. Acesso em: 15 jan. 2025.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.
- LEAL, Fernando; DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo judicial na modulação de efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade nos julgamentos de direito tributário. *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, Volume 7, n. 3, p. 819-843, 2017.
- LIMA, Gabriela Pimenta Rego. Modulação de efeitos em matéria tributária: análise do argumento do impacto orçamentário nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional). Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/>. Acesso em 08 ago. 2024.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Modulação dos efeitos temporais no STF. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Arbitragem e transação tributárias. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.
- NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.
- OLIVEIRA, Paulo Mendes de. Qual o quórum necessário para a modulação de efeitos: uma proposta de compatibilização do CPC/15 com a lei. n. 9.868/99. *Caderno Virtual*, v. 3, n. 45, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/>. Acesso em: 19.06.2024.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.
- PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. *In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila; PISCITELLI, Tathiane (coord.). Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 123-134.
- SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os requisitos e os efeitos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. *In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020: De acordo com as Portarias PGFN nº 9.917/2020, 9.924/2020, 14.402/2020, e Portaria ME nº 247/2020*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020, p. 297-312.
- ZILVETI, F. A., & FERNANDES, F. C. (2022). Algumas Notas sobre Modulação das Decisões das Cortes Constitucionais no Direito Tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, ano 40, p. 450–483, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/>. Acesso em: 17 jan. 2025.

A interação entre a RFB e a PGFN na prevenção e na solução de divergências na interpretação da legislação tributária: um diálogo bem-vindo

Andréa Mussnich Barreto

Introdução

A regulamentação, a interpretação da legislação tributária e a uniformidade na sua aplicação dependem, não raro, da elaboração e da edição de esclarecimentos, pareceres, instruções e atos normativos interpretativos elaborados pelas autoridades administrativas competentes. Essa atividade interpretativa pode acontecer por expressa determinação legal, quando a lei, ou o decreto, determina que ato da RFB ou da PGFN regulamentará determinado dispositivo, ou mesmo por provocação decorrente de dúvidas apresentadas por outros órgãos, ou pelos contribuintes, que, no momento de efetiva aplicação da legislação tributária, muitas vezes se veem em dúvida sobre o alcance e as eventuais repercussões de determinados dispositivos legais.

Nesse contexto, os pareceres da PGFN, as soluções de consulta, as instruções normativas e os demais atos interpretativos editados pela Receita Federal do Brasil são um importante instrumento de orientação para o contribuinte e para os demais órgãos da Administração, a espelhar a interpretação e o detalhamento da legislação tributária realizados pela própria autoridade administrativa, tendo em vista a sua maior proximidade da realidade prática e dos desdobramentos da aplicação da legislação.

A propensão dos contribuintes para adimplir voluntariamente as suas obrigações tributárias têm como um dos fatores de influência o

acesso às orientações e às manifestações proferidas e divulgadas pela Administração Tributária, o que, por sua vez, perpassa pela necessidade de verificação da uniformidade e solução de eventuais divergências dessas orientações.

Sobre a harmonização da interpretação da legislação tributária, o tema ganhou novas nuances e um novo fôlego com a aprovação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, mais conhecida como a Reforma Tributária do Consumo no Brasil, já que o próprio texto constitucional passou a indicar, como um dos pilares estruturantes da Reforma, a busca pela harmonização na interpretação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

O texto de status constitucional, que determina que os elementos da obrigação tributária do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) sejam espelhados e interpretados de forma harmônica entre o Comitê Gestor do IBS e a Administração Tributária Federal, evidencia a relevância e a atualidade do desafio de prevenção e solução de divergências na interpretação dos elementos da obrigação tributária.

A intenção deste artigo é realizar um diagnóstico sobre o grau de interação e estabilidade dessas manifestações interpretativas e contribuir, com uma visão acadêmica, para a investigação a respeito da efetiva possibilidade de existência de divergências entre os dois órgãos da Administração Tributária Federal, e os seus efeitos no mundo jurídico. A pesquisa se propõe, ainda, a levantar eventuais formas de aprimorar a uniformização de entendimentos e de prevenir o surgimento de novas divergências.

Ao contribuinte, destinatário final das normas tributárias, caso confirmada a possibilidade de entendimentos divergentes entre os órgãos, pode ficar a sensação de falta de clareza, de uniformidade e de transparência a respeito de qual postura deveria adotar ante a oscilação de posicionamentos dentro da própria Administração Tributária Federal, e a perspectiva de precisar litigar sobre o tema para receber o mesmo tratamento tributário dos demais contribuintes que também questionaram a cobrança.

Ao fim e ao cabo, para o público externo, não faz sentido que o próprio sujeito ativo da relação tributária tenha múltiplas – e divergentes entre si – formas de interpretar a tributação. A jornada do usuário deve encontrar segurança jurídica e uniformidade nas manifestações do Fisco.

Importa registrar que o estudo não se propõe a criticar ou elaborar juízos de valor a respeito das atribuições e competências de cada órgão, ou oferecer propostas que visem, de qualquer forma, promover alterações de cunho administrativo ou organizacional nas respectivas estruturas. Ao contrário, a pesquisa parte do pressuposto de que as atividades praticadas são realidades instaladas e dedica-se, exclusivamente, ao diagnóstico de existência de divergências na interpretação da legislação tributária dentro do Ministério da Fazenda (MF) e, caso positiva a resposta, à descrição dos seus efeitos jurídicos e à investigação de suas possíveis causas e eventuais recomendações práticas de solução para as oscilações de entendimentos.

1. Conformidade Tributária Voluntária

O desenho do sistema tributário de um país tem, por consequência de sua legislação já implementada, uma arrecadação potencial, que seria a arrecadação máxima. A par da existência de inúmeras definições a respeito, tem-se que a diferença entre essa arrecadação máxima e a arrecadação efetiva é conhecida como tax gap, referente à distância entre o que se deveria arrecadar voluntariamente e o que se arrecada de fato.

Uyguni e Gerçek¹ ressaltam a importância de os Estados conhecerem o tamanho do tax gap como forma de alcançar suas metas e a sua capacidade fiscal, além de ser um forte indicativo do nível de desenvolvimento em termos de moral tributária e ordem jurídica financeira.

1 UYGUNI, E.; GERÇEK, A. Measurement of Tax Gap and Analysis of Tax Gap Components in OECD Countries: Panel Data Method. **Hacettepe University Journal of Economics & Administrative Sciences / Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, [s. l.], v. 41, n. 2, p. 334-354, 2023. DOI 10.17065/huniibf.1111626. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,uid&db=bth&AN=164714496&clang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 25 ago. 2023.

As causas do tax gap podem estar relacionadas a fatores relacionados às escolhas e às condutas dos contribuintes, mas também podem guardar relação com a Administração tributária, como a implementação de uma arrecadação deficiente ou ineficaz, e os graus de certeza ou incerteza tributárias transmitidos aos sujeitos passivos em potencial.

Dentro da perspectiva da conduta dos contribuintes, o modelo slippery slope, desenvolvido por psicólogos da Universidade de Viena, e citado por Nardelli², diferencia as conformidades tributárias voluntária e forçada, respectivamente, de acordo com as premissas de confiança e poder da relação entre as autoridades tributárias e os contribuintes. Ou seja, tanto maior será a conformidade tributária voluntária quanto maior for o grau de confiança entre os dois polos da relação, e tanto maior será a conformidade forçada quanto maior for o grau de coação e poder do Fisco.

Há, portanto, o compliance por enforcement, no qual o Estado assume uma postura de poder e com ameaça de sanção, e o compliance cooperativo, em que há uma relação de confiança. Um fisco com mecanismos de fiscalização e punição eficientes ao lado de um fisco com relação de confiança, transparência e abertura para cumprimento voluntário são formatos que não conseguem funcionar sozinhos, mas que podem funcionar bem quando coexistentes, até para que a postura sancionatória do fisco seja aplicada residualmente; ou seja, o ideal é que exista o máximo de conformidade voluntária.

Com efeito, a efetividade da arrecadação e a redução do tax gap estão fortemente conectados com a clareza da legislação que versa sobre as obrigações tributárias, bem como com as orientações e os esclarecimentos a respeito dessa legislação, não raro complexa. Para Warren³, a complexidade e a falta de segurança nas orientações podem conduzir

2 NARDELLI, Marcela Ladeira. **Planejamento tributário e segurança jurídica: estabilidade da interpretação jurídica de planejamentos tributários submetidos previamente à análise do Fisco**. 2021. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. p. 23-25.

3 WARREN, N. Estimating tax gap is everything to an informed response to the digital era. **eJournal of Tax Research**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 536-577, 2019. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,uid&db=edo&AN=139653949&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 29 ago. 2023. p. 538.

A INTERAÇÃO ENTRE A RFB E A PGFN NA PREVENÇÃO E
NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM DIÁLOGO BEM-VINDO

a índices menores de aderência às normas tributárias, o que pode ser uma das causas de tax gap.

Nessa mesma toada, vale lembrar que a tendência de um relacionamento baseado na cooperação e confiança entre a autoridade de fiscalização e cobrança e o contribuinte, em contraposição ao modelo adversarial e de antagonismo, é chamada de *compliance cooperativo*, que se trata de um modelo que busca um ambiente de cooperação na cobrança tributária. Navarro cita que os modelos de *compliance cooperativo* podem impactar positivamente o comportamento dos contribuintes no sentido da ampliação do cumprimento tributário voluntário⁴.

Trata-se de provocar uma cultura de conformidade tributária voluntária por parte dos contribuintes, via construção de um relacionamento da administração fiscal mais ágil, justa e aberta a auxiliar os contribuintes a cumprirem com as suas obrigações fiscais. Brathwaite⁵ registra que a tarefa do fisco se torna mais difícil à medida que há desengajamento, o que provoca ainda mais distância entre os contribuintes e a autoridade tributária. Destaca ainda que, diante da compreensão das várias posturas que os agentes econômicos podem adotar, é importante compreender que a regulação desses agentes, no nível mais fundamental, repousa na arte de administrar relacionamentos.

Nesse cenário, da mesma forma como se espera que o contribuinte seja claro e transparente com relação às suas informações e estruturas fiscais, espera-se que o fisco ofereça clareza e estabilidade em suas orientações e interpretações da legislação. Se as pessoas físicas ou jurídicas, potenciais sujeitos passivos tributários, entenderem claramente as suas obrigações fiscais, e a justificativa por trás delas, há maior propensão ao cumprimento voluntário.

Já a imprevisibilidade, ou falta de certeza tributária, pode ser tanto ou mais prejudicial para a conformidade tributária do que a carga ser

4 BOSSA, Gisele et al (coord.). *Cooperative Compliance e Medidas de Redução do Contencioso Tributário: das boas práticas à criminalização das condutas*. São Paulo: Almedina, 2022. p. 55.

5 BRAITHWAITE, Valerie. Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions. In: BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and tax evasion*. Farnham: Ashgate Publishing, 2002. p. 21.

alta ou baixa. Segundo Lucas Gasparete⁶, a incerteza tributária, aliada à perspectiva de que o não adimplemento será objeto de severas sanções, é um fator de incentivo à litigiosidade preventiva, tendo-se em vista o cenário de estímulo para que o contribuinte se antecipe e questione a incidência tributária antes mesmo das atividades de fiscalização e cobrança.

A segurança jurídica, cuja finalidade é a garantia da necessária previsibilidade aos atos normativos e da estabilidade dos direitos previstos na Constituição e nas leis, conforme ensina Leandro Paulsen¹³, é realizada pelas garantias constitucionais à legalidade, à anterioridade e à irretroatividade tributárias, devendo a certeza do direito nortear tanto o legislador quanto o aplicador da lei.

Um cenário de falta de estabilidade tributária traz dificuldade para o fisco cobrar e dificuldade para o contribuinte conseguir cumprir a legislação e, também, saber como cumprir, o que cria um ambiente de potenciais controvérsias e de desconformidade tributária.

O Relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre certeza tributária⁷, divulgado em 2019, reconhece que se trata de relevante componente para as decisões dos investidores e para o crescimento da economia, devendo ser tratada como uma pauta prioritária, tanto do ponto de vista dos contribuintes, quanto do ponto de vista da administração tributária. O relatório sugere que se deve garantir que as regras fiscais sejam o mais claras, estáveis e administráveis possível, e que seja rápida a resolução de divergências entre as administrações fiscais com o escopo de se evitar a dupla tributação, assim como que sejam disponibilizados relatórios e auditorias com o fito de ampliação da transparência e conformidade tributária.

Tendo-se em vista que a complexidade é inerente a qualquer sistema tributário, para que consiga dar conta dos desafios modernos e tributar de forma justa e adaptada à realidade global, há que se considerar,

6 CARVALHO, L. G. dos R.; FOSSATI, G. **Transação tributária: perspectiva extrafiscal e contribuições para o seu desenvolvimento**. [S. l.: s. n.], p. 52 e 53. Disponível em: Transação tributária: perspectiva extrafiscal e contribuições para o seu desenvolvimento (fgv.br). Acesso em: 29 ago. 2023

7 OCDE. **Tax policy**. [2019] Disponível em: imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf. Acesso em: 29 ago. 2023. p. 5-6.

A INTERAÇÃO ENTRE A RFB E A PGFN NA PREVENÇÃO E NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM DIÁLOGO BEM-VINDO

por outro lado, que se a legislação for complexa e as normas complementares destinadas a esclarecê-la e interpretá-la forem instáveis e inconsistentes, ou se existir uma divergência entre essas interpretações, haverá um problema de segurança jurídica e de certeza tributária, com prejuízo da propensão ao adimplemento voluntário, e incremento da litigiosidade tributária e da lacuna fiscal entre a arrecadação potencial máxima e o que efetivamente se arrecada.

Com efeito, e conforme bem demonstrou James Alm e demais autores⁸, a motivação dos indivíduos para a conformidade tributária vai além dos fatores renda e probabilidade de aplicação da penalidade tributária, de sorte que outros fatores, como ética, teoria comportamental, normas sociais e os bens e serviços públicos que são financiados pelo pagamento de tributos, também são capazes de interferir na decisão de adimplemento voluntário.

Afinal, a segurança jurídica tributária vai muito além dos primados da legalidade, anterioridade e irretroatividade, alcançando, também, os aspectos de previsibilidade, estabilidade e acessibilidade das informações e orientações. A forma como a Administração Tributária Federal define, organiza e divulga esse sistema de informações e orientações tem, portanto, elevado poder de influência no seu grau de certeza e um significativo impacto na coesão da estrutura tributária.

A recomendação de harmonização de entendimentos em matéria tributária passou a contar com status constitucional, após o advento da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, cujo art. 156-B, § 6º, determina que:

Art. 156-B, § 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos arts. 156- A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

8 LM, J. et al. **Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour**. CESifoForum, [s. l.], v. 13, n. 2, p. 33-40, 2012. Disponível em: <https://search-edscohost-com.sbproxy.fgv.br/login.aspx?direct=true&AuthType=ip,uid&db=edselc&AN=edselc.2-52.0-84865287567&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 29 ago. 2023. p. 34.

Ainda que o dispositivo tenha seu teor restrito aos tributos envolvidos na reforma do consumo, ou seja, à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), constata-se a preocupação do constituinte derivado em indicar a necessidade de se buscar a harmonização de entendimentos, como forma de tornar possível o desejável espelhamento das materialidades tributárias envolvidas e garantir estabilidade e segurança jurídica.

2. O papel da Receita Federal do Brasil e da PGFN na interpretação da legislação tributária federal

2.1. A Receita Federal do Brasil – RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN

Criada em 20 de novembro de 1968⁹, a Secretaria da Receita Federal unificou as atividades de fiscalização e cobrança de tributos, antes fracionadas de acordo com as espécies tributárias, e surgiram as Coordenações de Sistemas de Arrecadação, de Tributação, de Fiscalização e do Centro de Informações Econômico-Fiscais.

Em 2007, foi aprovada a Lei nº 11.457/2007, que, ao unificar as atribuições da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, criou a Receita Federal do Brasil (RFB), “único órgão imbuído da competência para realizar a arrecadação, o controle e a finalização de todos os tributos federais, aos quais se incluem, lato sensu, as contribuições previdenciárias”, segundo a obra *Receita Federal, História da Administração Tributária no Brasil*¹⁰.

À Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, órgão específico singular do Ministério da Fazenda, compete, dentre outras diversas atribuições, nos termos do art. 27 do Decreto nº 11.907, de 30 de janeiro de 2024 (que estabelece a estrutura do Ministério da Fazenda): i)

9 BRASIL. **Nossa História**. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/historia-receita-nossa-historia>. Acesso em: 17 ago. 2023.

10 BRASIL. Ministério da Fazenda. **Receita Federal: História da Administração Tributária no Brasil**. Disponível em: livro-Historia-Administracao-Tributaria-Brasil.pdf. Acesso em: 17 ago. 2023. p. 172.

A INTERAÇÃO ENTRE A RFB E A PGFN NA PREVENÇÃO E NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM DIÁLOGO BEM-VINDO

planejar, coordenar e executar as atividades de administração tributária federal e aduaneira; ii) propor medidas de aperfeiçoamento, regulamentação e consolidação da legislação tributária federal; iii) interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, e editar os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução; iv) promover atividades de cooperação e integração entre as administrações tributárias do país, entre o fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, além de preparar e divulgar informações tributárias e aduaneiras.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi criada em 9 de novembro de 1955, pela Lei nº 2.642, e instituída como órgão de consultoria jurídica do Ministério da Fazenda. O Decreto nº 11.907, de 30 de janeiro de 2024, em seu art. 19, estabelece competir à PGFN, dentre outras atribuições, a assessoria e a consultoria jurídica no âmbito do Ministério, e a fixação da interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e dos demais atos normativos, a serem uniformemente seguidos em suas áreas de atuação e coordenação quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União.

Dentro do feixe de atribuições da área consultiva tributária da Advocacia Pública, função essencial à Justiça, se insere, portanto, a atuação relacionada à interpretação harmônica da legislação com o regime constitucional e legal, com lastro exclusivo em parâmetros técnicos e jurídicos. Essa atividade de interpretação e orientação está intimamente ligada à atividade de representação judicial e extrajudicial também exercida pela PGFN, em que deve realizar a defesa consistente da União em causas de natureza fiscal, atentando-se para eventuais fragilidades e aspectos de inconstitucionalidade e ilegalidade, além de potencial impacto em outros processos em curso.

2.2. A interpretação da legislação realizada pela Administração Tributária

A atuação interpretativa da Administração Tributária refere-se à atividade voltada a firmar a posição oficial acerca do sentido e do alcance de determinado dispositivo da legislação tributária e a orientar a postura das respectivas carreiras.

Ante a tipicidade e a legalidade que lastreiam o sistema tributário brasileiro, com fulcro no art. 150, I, da Constituição Federal (CF), e no art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), a legislação é, sem sombra de dúvida, o pilar estruturante das relações tributárias. No entanto, a complexidade dessa legislação faz com que as normas complementares de direito (art. 100 do CTN), assim como as orientações e as interpretações do seu alcance, assumam relevante papel na construção e realização da certeza tributária e na disposição para o cumprimento das obrigações de forma voluntária.

Stéphanie Samaha¹¹, em sua dissertação de mestrado sobre as soluções de consulta da Receita Federal, dedica-se a desconstruir a ideia de que haveria uma única interpretação verdadeira da norma jurídica. Nesse propósito, cita Rubens Gomes de Souza, para quem uma interpretação razoável pode ser oposta a outra também dotada de razoabilidade, e Hans Kelsen, que ensinou que a vagueza e a ambiguidade da linguagem presentes nas normas jurídicas permitem múltiplas possibilidades de interpretação.

Guilherme Guimarães³⁹ menciona como a multiplicação de normas imprecisas – e muitas vezes desconexas entre si –, aliada à crescente complexidade dos fenômenos sociais, alçaram o papel interpretativo do Judiciário e da Administração Pública ao status de “problema fundamental da teoria jurídica”, como uma atividade de produção de direito, que pode sofrer influência das preferências e escolhas específicas do intérprete.

Dito isso, verifica-se que, de toda forma, a atividade interpretativa em matéria tributária se faz necessária em face das características da legislação que, não raro, com o intuito de conseguir promover equidade e maior previsibilidade, assume certo grau de detalhamento e de individualização em seus termos, que podem reduzir as margens dos processos de interpretação das normas, ao mesmo tempo que tem a potencialidade de provocar lacunas em seu regramento, capazes de deixar situações não descritas individualmente na norma de fora do campo de

11 SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). 2019. 212 f. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador Professor: Luís Eduardo Schoueri. p. 33-34.

A INTERAÇÃO ENTRE A RFB E A PGFN NA PREVENÇÃO E
NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIAS NA INTERPRETAÇÃO DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM DIÁLOGO BEM-VINDO

incidência tributária¹². Esses hiatos normativos e, também, as próprias regras, podem carregar alguma medida de complexidade que pode vir a provocar a imprescindibilidade de maiores esclarecimentos e orientações. Tal necessidade pode ocorrer, também, quando a legislação, com o intuito de alcançar a maior parte das bases tributáveis e evitar lacunas, assume uma característica mais geral, indeterminada e abstrata.

Para Gilmar Mendes¹³, a pluralidade de fontes normativas, com normas jurídicas emanadas de órgãos e entidades da Administração Pública com lastro em leis de teor mais vago e principiológico, tem relação com a atividade reguladora do Estado, e com a juridicidade que deve pautar todos os atos da administração.

Esses esclarecimentos e orientações do fisco podem ocorrer via soluções de consulta, por parte da RFB, e pareceres jurídicos, por parte da PGFN, voltados ao exame acerca do sentido e do alcance das normas do ponto de vista da Administração Fazendária. Podem ocorrer, também, por regulamentações com caráter normativo mais detalhadas, a serem expedidas pela Receita Federal do Brasil via instruções normativas – dada a natureza técnica desses regulamentos –, e tendo-se em vista ser impossível, para o legislador, conhecer a realidade mais próxima dos contribuintes e antecipar os desdobramentos possíveis.

Paulsen¹⁴ destaca que o caráter vinculado do lançamento tributário, que afasta o tratamento casuístico e evitado de juízos pessoais da autoridade tributária, atrai a necessidade de que eventual campo de indeterminação normativa dos critérios da relação tributária seja preenchido normativamente, ou seja, pela edição de ato com força normativa, aplicável a todos quantos se encontrem na mesma situação descrita na regra de incidência.

O art. 96 do CTN define que a expressão “legislação tributária” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os de-

12 SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). 2019. 212 f. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Orientador Professor: Luís Eduardo Schoueri. p. 33-34.

13 MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020. (Série IDP – Linha Doutrina).

14 PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 980.

cretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Já o art. 100 assim esclarece sobre as normas complementares:

Art. 100 São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I. os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II. as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III. as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV. os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Vê-se que o próprio CTN cuidou de elucidar o que vem a ser legislação tributária. Das normas complementares e, portanto, da legislação tributária, fazem parte os atos normativos, as práticas reiteradas e as decisões emanadas do fisco, a que a lei atribua eficácia normativa.

Uma disposição com caráter normativo precisa ser produzida pelo órgão competente e ser aplicável de forma impessoal, em face de todos os indivíduos, e regular, de forma isonômica, todos os casos que se encaixem dali em diante, segundo a lição de Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco¹⁵. No caso das normas complementares em matéria tributária federal, a autoridade competente é o sujeito ativo da relação tributária, no caso, a União.

A respeito da eficácia normativa das normas e decisões, para que sejam consideradas como legislação tributária e de observância cogente pela administração tributária e pelos contribuintes, importante citar o esclarecimento de Paulsen¹⁶, que pontua, cirurgicamente, que as indeterminações da lei devem ser preenchidas normativamente, viabilizando a aplicação de forma abstrata e geral. Imprescindível, portanto, a adequada publicização dos atos interpretativos.

15 MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo G. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020. (Série IDP – Linha Doutrina)

16 PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017.