

Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Faculdade de Direito
Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais

Renata da Rosa Menger

**Impactos da modulação de efeitos das decisões do STF em matéria tributária nas
persecuções penais:** um estudo acerca da (in)aplicabilidade do instituto no âmbito do Direito
Penal Tributário

Porto Alegre

2021

Renata da Rosa Menger

**Impactos da modulação de efeitos das decisões do STF em matéria tributária nas
persecuções penais:**

um estudo acerca da (in)aplicabilidade do instituto no âmbito do Direito Penal Tributário

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais da
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio Grande do Sul.

Orientador: Pablo Rodrigo Alflen da Silva

Porto Alegre

2021

CIP - Catalogação na Publicação

Menger, Renata da Rosa
Impactos da modulação de efeitos das decisões do
STF em matéria tributária nas persecuções penais /
Renata da Rosa Menger. -- 2021.
78 f.
Orientador: Pablo Rodrigo Alflen da Silva.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) --
Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade
de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais,
Porto Alegre, BR-RS, 2021.

1. Direito Constitucional. 2. Direito Tributário.
3. Direito Penal. 4. Controle de constitucionalidade.
5. Modulação de efeitos. I. da Silva, Pablo Rodrigo
Alflen, orient. II. Título.

Renata da Rosa Menger

**Impactos da modulação de efeitos das decisões do STF em matéria tributária nas
persecuções penais:**

um estudo acerca da (in)aplicabilidade do instituto no âmbito do Direito Penal Tributário

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial à obtenção do título de
bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais da
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio Grande do Sul.

Orientador: Pablo Rodrigo Alflen da Silva

Aprovada em: Porto Alegre, 25 de novembro de 2021.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Pablo Rodrigo Alflen da Silva
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Danilo Knijnik
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Odone Sanguiné
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Aos meus pais, à minha família, aos meus amigos, aos meus colegas e aos meus professores, que, cada um a sua maneira, tanto contribuíram para que eu conquistasse este objetivo.

AGRADECIMENTOS

Antes e acima de tudo, agradeço à minha mãe, Carmem, e ao meu pai, Paulo, por serem exemplo de amor incondicional mesmo em tempos tão difíceis. Os últimos dois anos foram repletos de altos e baixos para nós, mas, mesmo tendo passado por tudo que passamos, nunca nos faltou amor e companheirismo. Obrigada por me mostrarem o real significado de família e por estarem sempre presentes, mesmo quando as circunstâncias nos impunham a distância física. Eu amo vocês desde sempre e para sempre!

Agradeço também à minha família: minha avó, minha tia, meus tios, primos e primas, que, juntos, formam a base do meu suporte de apoio emocional. Agradeço, ainda, à minha dinda, eterna e amada Gina, a baixa, que sei que me guiou durante todo este caminho e que vai continuar me guiando sempre.

Agradeço aos meus amigos: os de infância, os de pré-adolescência, os de adolescência, os da escola, os de Tramandaí, os de Imbé, os de Osório, os de Porto Alegre, os de Erechim, os de Sapucaia, os de Florianópolis, os de Esteio, os de Canoas, os de Caxias e por aí vai. Obrigada por serem a minha segunda família. Eu sempre soube que podia contar com cada um de vocês, independentemente da cidade em que estivéssemos.

Também agradeço, agora mais especificamente, aos meus colegas: meus colegas dos colégios, dos cursinhos, da faculdade e de trabalho. Obrigada a todos que me ajudaram e ajudam sempre que preciso, vocês também fazem parte desta conquista.

Agradeço imensamente a todos os meus professores: do Sinodal, do Marquês, do Unificado e da UFRGS. Vocês são responsáveis pela minha formação não só acadêmica, mas também pessoal. Sou eternamente grata a todos vocês pelos ensinamentos e lições que cada um, em algum momento da minha vida, me passou.

Por fim, eu agradeço enormemente àqueles que são os meus exemplos de profissionais e que me lembram, a cada dia, do porquê de eu ter escolhido cursar Direito: Dra. Fernanda Marins, Defensora Pública do Estado do Rio Grande do Sul, minha primeira chefe e incentivadora e toda a equipe do Pimentel & Rohenkohl Advogados Associados, que me recebeu de portas abertas e que me acolheu nos momentos de maior dificuldade. Obrigada por me provarem que o inconformismo tem espaço na prática do Direito.

Obrigada a todos. Com toda a certeza, sem cada um de vocês eu não seria quem eu sou hoje, por isso devo esta vitória a vocês também.

*Tudo está ao alcance das mãos do homem, mas se ele deixa
tudo escapar, é pura e simplesmente por covardia.*

Fiódor Dostoiévski, em Crime e Castigo

RESUMO

O presente estudo trata sobre a possibilidade de transferência, ao âmbito do Direito Penal Tributário, da eficácia atribuída às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária com modulação de efeitos. O objetivo da pesquisa é descobrir se a atribuição de eficácia prospectiva às decisões do STF em matéria tributária é aplicável à penalização por crimes contra ordem tributária. Para tanto, utiliza o método científico hipotético-dedutivo a partir da técnica de pesquisa bibliográfica e documental, em especial pelo uso de jurisprudência como fonte. Divide o texto em três partes e analisa, em cada uma delas, os conceitos relativos às áreas do Direito envolvidas com a temática abordada, quais sejam, o Direito Constitucional, o Direito Tributário e o Direito Penal. A partir disso, chega às conclusões de que: (i) os crimes contra ordem tributária são leis penais em branco e, portanto, carecem de complementação; (ii) as decisões constitucionais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal possuem força normativa e, por isso, são equiparadas a atos normativos que compõem o ordenamento jurídico; (iii) o tributo declarado inconstitucional não pode servir de complemento aos crimes contra ordem tributária, pois contraria a Constituição; (iv) ausente o complemento dos crimes contra ordem tributária, inexistente delito e (iv) as declarações de inconstitucionalidade de tributos configuram *abolitio criminis*.

Palavras-chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Direito Penal. Controle de constitucionalidade. Modulação de efeitos.

ABSTRACT

This study is about the possibility to transfer to criminal tax law the consequences of the effects modulation applied by the Federal Supreme Court on decisions in tax matters. The objective of this research is to find out if the prospective efficacy attribution to the Federal Supreme Court decisions in tax matters is applicable to the penalty for crimes against tax order. For this purpose, it uses the hypothetical-deductive scientific method from the bibliographic and document research technique, especially by using jurisprudence as a source. It splits the text in three parts and analyzes, in each one, the concepts related to the law areas involved with the thematic addressed in the research, which are, the Constitutional Law, the Tax Law and the Criminal Law. From that, it comes to the conclusions that: (i) crimes against tax order are unregulated criminal norms and, therefore, they need a complement; (ii) the Federal Supreme Court constitutional decisions have normative strength and, because of that, they are considered as normative acts that compose the legal system; (iii) the tax declared unconstitutional can not be a complement to the crimes against tax order, because they contradict the Constitution; (iv) absent the crimes against tax order complement, there is no crime and (iv) the declarations of unconstitutionality os taxes configure *abolitio criminis*.

Keywords: Constitutional Law. Tax Law. Criminal Law. Constitutionality control. Modulation of effects.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
Art. – Artigo
BTN – Bônus do Tesouro Nacional
CF – Constituição Federal
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CP – Código Penal
CPC – Código de Processo Civil
CPP – Código de Processo Penal
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil
CTN – Código Tributário Nacional
Des. – Desembargador
Desa. – Desembargadora
ES – Espírito Santo
FPE – Fundo de Participação dos Estados
GO – Goiás
HC – *Habeas corpus*
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
Inc. – Inciso
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS – Imposto sobre Serviços
LC – Lei Complementar
MG – Minas Gerais
Min. – Ministro(a)
Nº – Número
PIS – Programa Integração Social
PL – Projeto de Lei
PR - Paraná
RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator(a)

RI – Representação Interventiva

RJ – Rio de Janeiro

SC – Santa Catarina

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRS – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

UF – Unidade da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	13
2.1 O <i>STATUS</i> CONSTITUCIONAL	14
2.1.1 O controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro.....	15
2.1.2 A eficácia das decisões proferidas pelo STF em controle de constitucionalidade...	20
2.1.3 Histórico das exceções à eficácia <i>ex tunc</i>	24
2.2 O ADVENTO DA LEI Nº 9.868/1999	29
2.2.1 Os critérios para a modulação: segurança jurídica ou excepcional interesse social	30
2.2.2 A aplicação do instituto da modulação na jurisprudência tributária: uma análise dos argumentos utilizados pelo STF.....	32
3 OS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA	39
3.1 O BEM JURÍDICO PROTEGIDO PELO DIREITO PENAL	43
3.1.1 Concepções tradicionais e contemporâneas	44
3.1.2 O bem jurídico nos Crimes contra Ordem Tributária	49
3.2 A LEGITIMIDADE DA PUNIÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	50
3.2.1 A retroatividade benéfica – Art. 5º, XL da CF.....	51
3.2.2 A interpretação jurisprudencial do Art. 2º do Código Penal	54
4 A (IM)POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO INSTITUTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS APLICADO NAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PARA O ÂMBITO PENAL	60
4.1 CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E LEIS PENAS EM BRANCO.....	61
4.2 AS DECISÕES DO STF ENQUANTO FONTE NORMATIVA	63
4.3 TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL E <i>ABOLITIO CRIMINIS</i>	64
5 CONCLUSÃO.....	68
REFERÊNCIAS.....	71

1 INTRODUÇÃO

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária são acompanhadas com atenção não só por tributaristas, mas também por empresários e não operadores do Direito. Isso se deve ao fato de as discussões envolvendo tributos no território nacional envolverem sempre grandes montantes em termos econômicos, sejam as decisões de caráter pró-Fisco, sejam de caráter pró-contribuinte.

Ocorre que, recentemente, outra tem sido a preocupação dos afetados pelas decisões da Corte Suprema em matéria tributária que não o mérito da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da cobrança do tributo. Trata-se da chamada modulação de efeitos.

O instituto tem sido bastante comentado em função de ter sido aplicado a algumas das mais recentes decisões exaradas pelo STF em matéria tributária. Por vezes, ele gera maior preocupação do que o mérito das decisões, pois pode significar um relevante impacto financeiro, ora nos cofres públicos, ora nos privados, a depender da posição tomada pela Corte julgadora. Isso porque a modulação de efeitos consiste em um mecanismo, legalmente previsto, que autoriza o Supremo Tribunal Federal, nas decisões proferidas em controle de constitucionalidade, a limitar os efeitos temporais da decisão somente para o futuro.

A previsão normativa da modulação de efeitos, portanto, configura uma exceção, haja vista que a regra, no que tange ao controle de constitucionalidade concentrado (ou incidental, se consideradas as teses de repercussão geral), é a da produção de efeitos retroativos, ou seja, para o passado. Aplicado às decisões em matéria tributária, o instituto assume especial relevância, tendo em vista as quantias envolvidas.

Contudo, como a expressão econômica do tema está sempre em evidência, acabam ficando de lado outras questões, de igual ou até maior relevância, envolvendo a previsão da modulação de efeitos. É o caso dos impactos penais do instituto no âmbito do Direito Penal Tributário, por exemplo.

Diante e em razão desse cenário é que se delimitou o tema da presente pesquisa aos impactos penais da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. O problema que se busca resolver é se é possível transferir os efeitos da aplicação do instituto nas decisões exaradas em controle de constitucionalidade à seara penal, sendo este o principal objetivo desta pesquisa.

Para tanto, será utilizado o método científico hipotético-dedutivo a partir da técnica de pesquisa bibliográfica e documental, em especial pelo uso de jurisprudência como fonte. De tal forma, o trabalho será dividido em três partes principais.

A primeira seção, composta por duas subseções subdivididas em dois pontos cada uma, trará análise a respeito do instituto da modulação de efeitos aplicado às decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Assim, a primeira subseção contextualiza o conceito de constitucionalidade, trazendo um histórico do exercício do controle de constitucionalidade no mundo e no Brasil, até chegar aos conceitos atuais. A segunda subseção, por sua vez, trata da previsão normativa da modulação de efeitos, dos seus critérios de aplicação e faz uma análise jurisprudencial de como o instituto tem sido aplicado pelo STF.

A segunda seção, composta por duas subseções também subdivididas em dois pontos cada, examinará a doutrina relativa aos crimes contra ordem tributária. Dessa forma, a primeira subseção diz respeito ao conceito de bem jurídico tutelado pelo Direito Penal e, em especial, pelo Direito Penal Tributário. Já a segunda subseção aborda os pressupostos da punição legítima no Estado Democrático de Direito, especialmente o princípio da retroatividade benéfica e a sua aplicação, pela jurisprudência, aos casos concretos.

Por fim, a terceira e última seção, composta por três subseções, fará um apanhado dos conceitos tratados ao longo da pesquisa, de modo a relacioná-los entre si e a direcioná-los ao encaminhamento da conclusão. Assim, na primeira subseção, os crimes contra ordem tributária serão classificados como leis penais em branco. Na segunda subseção, as chamadas decisões constitucionais do Supremo Tribunal Federal serão equiparadas a atos normativos. Na terceira e última subseção, a declaração de inconstitucionalidade de tributo será tratada enquanto hipótese de *abolitio criminis*.

Ao final, a conclusão da pesquisa fará uma retomada dos seus objetivos inicialmente traçados, bem como dos pontos desenvolvidos, para, então, expor seus resultados. Por último, será exposta a perspectiva para trabalhos futuros com base no estudo desenvolvido.

2 A MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A chamada modulação de efeitos consiste em técnica prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, através da qual o Supremo Tribunal Federal pode restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de atos normativos. Para tanto, o dispositivo legal prevê que devem estar presentes circunstâncias peculiares e excepcionais, aptas a afastar a tradicional atribuição de efeitos retroativos (*ex tunc*) às decisões proferidas pelo STF em controle de constitucionalidade. *In verbis*:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.¹

Com base nessa previsão, o Supremo Tribunal Federal tem atribuído efeitos prospectivos (*ex nunc*) a uma série de julgamentos em que declarada a inconstitucionalidade de normas, especialmente em matéria tributária. Exemplo mais recente é o caso da chamada “tese do século”, em cujo julgamento o Pleno do STF, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, fixando a seguinte tese de repercussão geral (Tema 69): “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”².

Na ocasião, se reconheceu que os valores percebidos pelos contribuintes a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não estão abrangidos pelo conceito de faturamento elencado, no art. 195, I da Constituição Federal³, como uma das hipóteses de incidência das contribuições sociais. Dessa forma, reconheceu-se que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS viola o texto constitucional.

¹ BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 23 ago. 2021.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017, DJ 02/10/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2021.

³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

A consequência que se espera desse tipo de decisão, exarada em controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, é a de que ela produza efeitos *ex tunc*, consoante será demonstrado adiante. Ocorre, porém, que, ao julgar os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional ante a decisão antes mencionada, o STF optou por modular os seus efeitos, na forma do já referido art. 27 da Lei nº 9.868/1999, de modo que a declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS passou a produzir efeitos *ex nunc* (a partir da data do julgamento, ocorrido em 15/03/2017)⁴.

Para além deste caso, que é o mais recente e cujos efeitos econômicos são relevantíssimos, existem outros precedentes da Suprema Corte nacional no mesmo sentido, qual seja, atribuindo eficácia prospectiva às decisões proferidas em controle de constitucionalidade. Diante dessa tendência que se apresenta, faz-se necessária uma análise minuciosa do instituto.

2.1 O STATUS CONSTITUCIONAL

O texto constitucional – enquanto ocupante do nível mais elevado de um ordenamento jurídico positivo – é quem estabelece os parâmetros formais e materiais do restante das normas a serem criadas pelo Estado⁵. Em outras palavras, é a Constituição que determina como o Direito será construído e qual será, ou não será, o seu conteúdo.

É por essa razão que Kelsen coloca as constituições na posição de normas fundamentais das respectivas ordens jurídicas individuais de cada Estado. Isso porque é nelas que está o fundamento de validade das demais normas editadas dentro de um ordenamento, à medida que contêm as regras balizadoras do processo legislativo e os limites materiais da legislação inferior⁶.

Nesse sentido, pode-se dizer que normas que vão de encontro ao texto constitucional são normas que não possuem validade sob a ótica jurídica. Nesse contexto, o controle de constitucionalidade se apresenta como meio de adequação dos demais atos normativos – infraconstitucionais – de um ordenamento à Constituição.

Além disso, é de se destacar que o que atribui à Constituição a legitimidade necessária para ocupar posição superior dentro do sistema jurídico é a maior complexidade do processo

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 13/05/2021, DJ 12/08/2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2021.

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. 9788530994198. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994198/>. Acesso em: 23 ago. 2021. p. 68.

⁶ KELSEN, Hans. op. cit. p. 69.

de elaboração e promulgação de seu texto. Mais especificamente, é o processo legislativo mais rigoroso que garante ao texto constitucional o *status* de paradigma de validade para os demais atos normativos⁷.

2.1.1 O controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro

O conceito de Constituição, tal qual é concebido atualmente – enquanto documento uno e escrito, apto a regular todo um sistema jurídico – surgiu com o advento do Estado Moderno, mais especificamente a partir da Revolução Francesa e da Independência Americana⁸. Segundo Hesse, a Constituição, enquanto ordem jurídica fundamental da coletividade, retira a sua força normativa da relação que o texto constitucional deve estabelecer com a conjuntura contemporânea à sua promulgação⁹, ou seja, é o próprio contexto social que confere à Constituição a sua própria condição de eficácia, que, para Hesse, é o seu pressuposto de validade.

Já o protagonismo da Constituição, no âmbito das Ciências Jurídicas como um todo, revela-se um fenômeno que se acentuou a partir do pós-guerra, especialmente com a promulgação da Constituição alemã de 1949 (Lei Fundamental de Bonn) e com a criação do Tribunal Constitucional Federal a partir de 1951¹⁰. Foi a datar desse momento que a concepção de texto constitucional começou a se aproximar dos ideais democráticos e a adquirir força científica, se tornando objeto de estudo de doutrinadores e aplicadores do Direito.

Pode-se dizer que o reconhecimento da força normativa da Constituição, introduzida por Hesse, foi que inaugurou esse novo momento do direito constitucional enquanto ciência. Isso porque, antes da iniciação da noção do texto constitucional na qualidade de norma jurídica, se tinha a ideia de uma Constituição de cunho eminentemente político¹¹.

⁷ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 24 ago. 2021. p. 24.

⁸ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593952/>. Acesso em: 24 ago. 2021. p. 561.

⁹ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. MENDES, Gilmar. F. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 13.

¹⁰ BARROSO, Luís. R. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. 2017. Disponível em: https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf. Acesso em: 24 ago. 2021. p. 3.

¹¹ BARROSO, Luís. R. op. cit. 2017. p. 7.

Foi com a introdução desse novo ideário de constitucionalismo – chamado por Barroso de *neoconstitucionalismo* – que o poder judiciário passou a ter papel mais relevante na realização dos enunciados constitucionais, já que os seus comandos passaram a ser reconhecidos como imperativos¹². A esse novo modelo se deu o nome de *supremacia da Constituição*.

No Brasil, essa nova fase do direito constitucional se iniciou com a promulgação da Constituição de 1988, muito em virtude do período de redemocratização que inaugurou no país, positivando os ideais do Estado Democrático de Direito. O neoconstitucionalismo pressupõe a incorporação da necessidade de preservação dos direitos fundamentais ao texto constitucional, o que foi efetivado com a Carta de 1988.

O controle de constitucionalidade, por sua vez, se insere nesse contexto – herdado dos ideais iluministas – de valorização dos direitos fundamentais como forma de protegê-los¹³. Todavia, certo é que, no direito brasileiro, o controle de constitucionalidade já existia, ainda que em via incidental, desde a primeira Constituição da Era Republicana (1891)¹⁴.

Cumprе ressaltar que o controle de constitucionalidade, enquanto mecanismo de conformação dos atos normativos infraconstitucionais ao texto constitucional, somente se justifica se considerado dentro desse panorama de supremacia da Constituição. É o reconhecimento da Carta Constitucional como Lei Maior que cria a necessidade de que haja um procedimento capaz de adequar a legislação infraconstitucional à constitucional.

Nesse sentido, preceitua Kelsen que uma constituição precisa dispor de recursos capazes de anular atos normativos que vão de encontro ao seu próprio texto, sob pena de não ser considerada obrigatória¹⁵ – ou, nos termos de Hesse, de perder sua força normativa.

No âmbito mundial, um dos primeiros precedentes relevantes do exercício judicial do controle de constitucionalidade dentro do panorama do constitucionalismo moderno é o caso de *Marbury v. Madison*, de 1803, nos Estados Unidos¹⁶. Na ocasião, a Suprema Corte Americana realizou um dos primeiros julgamentos acerca da inaplicabilidade de leis que pudessem ser contrárias ao texto constitucional, ainda que a Carta estadunidense não previsse, expressamente, essa possibilidade.

A conjuntura contemporânea à decisão era de instabilidade política, haja vista o contexto de transição entre o governo federalista de John Adams e o republicano de Thomas

¹² BARROSO, Luís. R. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. p. 7.

¹³ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 24.

¹⁴ BARROSO, Luís. R. op. cit. 2017. p. 9.

¹⁵ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. p. 562.

¹⁶ BARROSO, Luís. R. op. cit. 2019. p. 27.

Jefferson. Adams, na tentativa de manter influência política mesmo após a derrota para a oposição republicana, aprovou uma lei que reorganizava o Judiciário federal americano.

O número de Ministros da Suprema Corte foi reduzido, foram criados cargos de juiz federal e nomeados juízes de paz. Ocorre que, considerando a iminência da posse de Thomas Jefferson, não houve tempo hábil para a investidura de todos os nomeados pelo Presidente derrotado.

O Presidente então em exercício, Thomas Jefferson, se negou a investir os nomeados por seu antecessor, se valendo de sua então maioria no Congresso americano para revogar a lei aprovada por John Adams. Um dos nomeados impedidos de ser investido no cargo era William Marbury, que ingressou com a ação judicial que originou o paradigma.

Na época, a Corte americana, sob o fundamento de que o poder-dever de declarar inconstitucionais atos que contrariassem a Constituição advinha da própria interpretação sistemática da Carta, considerou inválida a revogação promovida pela maioria republicana, de modo que restou reconhecido o direito dos nomeados à investidura nos respectivos cargos, uma vez que o texto constitucional a impunha ao Poder Executivo¹⁷. O precedente consagrou o Poder Judiciário enquanto intérprete final da Constituição, solidificando a prerrogativa judicial de invalidar atos contrários à Carta e consolidando a primazia dos princípios constitucionais em detrimento dos interesses legislativos¹⁸.

Analisando-se criticamente o paradigma evocado por Barroso enquanto marco jurisprudencial histórico no que tange ao controle judicial de constitucionalidade, percebe-se que o que o caso traz de fundante é, justamente, a demonstração daquilo que justifica a existência do instrumento. Isto é, as constituições devem servir como forma de manter a unidade de um sistema institucional, a partir da previsão de seus valores basilares, que devem ser preservados a despeito das mudanças políticas e, conseqüentemente, legislativas. E é daí que decorre a necessidade de proteção do texto constitucional, sendo o controle judicial de constitucionalidade o mecanismo encontrado para esse fim.

A via principal de controle de constitucionalidade somente se inseriu no ordenamento jurídico brasileiro com a Emenda Constitucional 16 de 1965, que introduziu à então Constituição de 1946 a possibilidade de representação, pelo Procurador-Geral da República diretamente ao Supremo Tribunal Federal, de atos normativos considerados

¹⁷ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 29.

¹⁸ BARROSO, Luís. R. *op. cit.* p. 32.

inconstitucionais¹⁹. Antes dela, o controle de constitucionalidade somente existia na via incidental, ou seja, a constitucionalidade ou inconstitucionalidade não poderiam ser objeto único e principal das demandas judiciais, tampouco direcionadas originariamente ao Supremo Tribunal, apenas discutidas como questão secundária – ainda que prejudicial – à resolução da lide e julgadas em última instância pelo STF.

A respeito das formas de controle de constitucionalidade, cabe salientar que ele pode ser exercido política ou judicialmente. O controle político de constitucionalidade é aquele operado pelas casas legislativas – ou pelo Poder Executivo por meio do veto – durante o processo legislativo²⁰.

Já o controle judicial – sobre o qual se debruçará o presente trabalho – é o realizado pelo Poder Judiciário enquanto intérprete final do texto constitucional. Ele tem base no ideal de supremacia da constituição, já explicitado anteriormente, e, quanto ao modo de exercício, pode ser dividido em *principal* e *incidental*.

Conforme já ventilado, o controle de constitucionalidade praticado na via incidental é o que decorre de ações judiciais que não discutem a constitucionalidade de atos como objeto principal do processo judicial. Essa forma de controle acontece quando a inconstitucionalidade é arguida no curso da ação e se torna uma questão prejudicial, a ser resolvida antes do mérito principal da causa em tela²¹.

O controle de constitucionalidade exercido na via principal, por sua vez, é o que possibilita que a discussão constitucional seja levantada de forma autônoma, sem depender de um litígio subjacente para que possa ser levada ao Poder Judiciário. Ou seja, neste caso, a possível inconstitucionalidade do ato é o objeto da demanda processual²².

Ainda, existem dois modelos de exercício do controle judicial de constitucionalidade, quais sejam, o modelo *difuso* e o modelo *concentrado*. O modelo difuso diz respeito ao que pode ser exercido por qualquer juízo ou tribunal – desde que devidamente observadas as regras de competência²³. Normalmente, o controle difuso é praticado na via incidental. Já o modelo de controle concentrado de constitucionalidade é o exercido por um único órgão, ou, se por mais de um, por um número limitado e determinado de órgãos, cujas competências são

¹⁹ DUTRA, Carlos R. A. **A evolução histórica do controle de constitucionalidade de leis e seu papel no século XXI**. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/bibliotecaDigital/470_arquivo.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021. n.p.

²⁰ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. p. 563.

²¹ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. op. cit. p. 563.

²² MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. op. cit. p. 563.

²³ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 312.

originárias para o julgamento em questão²⁴. Via de regra, o controle concentrado é praticado na via principal.

Fazendo referência ao controle de constitucionalidade no sistema jurídico brasileiro, pode-se dizer – consoante já anotado anteriormente – que o mecanismo, apesar de já existir antes dela, se desenvolveu mais a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Isso porque, foi por meio dela que foram aumentadas as formas de iniciação da discussão constitucional²⁵. Em outras palavras, a Carta brasileira, além de criar mais um instrumento de controle concentrado até então inexistente, que é a ação declaratória de constitucionalidade, e de regulamentar a arguição de descumprimento de preceito fundamental, aumentou, em seu artigo 103²⁶, o rol de legitimados à propositura tanto da ação declaratória de constitucionalidade, quanto da ação direta de inconstitucionalidade, que até então era prerrogativa exclusiva do Procurador-Geral da República.

Atualmente, no ordenamento jurídico nacional, o controle concentrado de constitucionalidade é exercido na via principal pelo Supremo Tribunal Federal e pode ser provocado mediante a propositura de cinco tipos de ações²⁷, a saber: *ação direta de inconstitucionalidade* (com fulcro no art. 102, I, “a” da Constituição), *ação declaratória de constitucionalidade* (com fulcro no art. 102, I, “a” da Constituição), *arguição de descumprimento de preceito fundamental* (com fulcro no art. 102, § 1º da Constituição), *ação direta de inconstitucionalidade por omissão* (com fulcro no art. 103, § 2º da Constituição) e *representação interventiva* (com fulcro nos arts. 34, VII e 36, III da Constituição).

O controle difuso, por sua vez, pode ser desencadeado na via incidental e pressupõe, portanto, a existência de um caso concreto como matéria de fundo da discussão constitucional. Conforme já exposto, o controle difuso de constitucionalidade pode ser realizado em qualquer juízo ou tribunal, de modo que será, somente em última instância, resolvido pelo Supremo Tribunal Federal através de Recurso Extraordinário²⁸.

²⁴ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. p. 312.

²⁵ BARROSO, Luís. R. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. p. 9.

²⁶ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

²⁷ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. p. 342.

²⁸ LENZA, Pedro. op. cit. p. 315.

A partir deste ponto, importante referir que o presente trabalho tem enfoque no controle de constitucionalidade exercido – seja na via principal ou na incidental – pelo Supremo Tribunal Federal, enquanto guardião e intérprete final das disposições constitucionais, além de última instância do Poder Judiciário Brasileiro. Deste modo, quando referidas as decisões proferidas em sede do exercício de controle de constitucionalidade no Brasil, estar-se-á fazendo menção às decisões tomadas pela Corte Suprema.

2.1.2 A eficácia das decisões proferidas pelo STF em controle de constitucionalidade

No que tange aos efeitos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, impende destacar que o Direito brasileiro, influenciado pelo sistema norte-americano, adota, majoritariamente, a teoria da nulidade como parâmetro²⁹. Isso quer dizer que, uma vez considerada inconstitucional, uma norma perde a sua validade jurídica, de maneira que não pode ser convalidada³⁰.

De acordo com Barroso, essa sanção se justifica, pois:

Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isso representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí por que a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.³¹

Segundo ensina o doutrinador, o dogma – já explanado – da supremacia da constituição é o que embasa a adoção da teoria da nulidade quando se está diante de um ato normativo considerado inconstitucional. No que se refere à nulidade de um ato, cabe ressaltar que ela se verifica no plano da validade³².

Acerca dos planos de verificação do fenômeno jurídico, tem-se que eles são três: o plano da existência, o plano da validade e o plano da eficácia³³. Isso quer dizer que um fato jurídico *lato sensu*³⁴ pode ser analisado por três vieses distintos.

²⁹ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. p. 282.

³⁰ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 37.

³¹ BARROSO, Luís. R. op. cit. p. 38.

³² MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de validade**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611911/>. Acesso em: 26 ago. 2021. p. 40.

³³ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de existência**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611898/>. Acesso em: 26 ago. 2021. p. 162.

O plano da existência dá conta de se o fato jurídico se verifica na realidade. Isto é, se ele reúne todos os elementos necessários para dar início ao fenômeno jurídico³⁵.

Superado o plano da existência, cabe examinar se o fato existente é válido sob a ótica jurídica. Nesta dimensão da verificação do fenômeno jurídico, se perquire se o fato está de acordo com o ordenamento jurídico vigente como um todo³⁶. Em não estando, o fato deve ser sancionado com o reconhecimento da sua invalidade.

Por fim, salienta-se que análise distinta é a realizada no plano da eficácia. Neste, se perscruta se o fato existente produz ou não efeitos no mundo jurídico³⁷.

É importante frisar que os planos da validade e da eficácia dependem da satisfação do plano da existência para serem aferidos, porém não são interdependentes. Ou seja, ambos requerem a ocorrência do suporte fático na realidade, porém determinado fato jurídico não necessariamente precisa ser válido para produzir efeitos, tampouco o contrário é preciso³⁸.

Isso se diz porque pode ser que um fato jurídico exista e produza efeitos sem, contudo, ser considerado válido. É o caso dos fatos ilícitos, por exemplo. Além disso, pode ser que um fato juridicamente relevante seja considerado válido, porém, não produza efeitos. É o caso de um testamento redigido dentro das balizas legais que, no entanto, é ineficaz antes da morte do testador.

Consoante já assinalado, o reconhecimento de inconstitucionalidade de um ato normativo³⁹ se opera no plano da validade, de modo que uma norma considerada inconstitucional nada mais é do que uma norma que está em desacordo com a Constituição. E, sendo o texto constitucional a Lei Suprema de um ordenamento jurídico – segundo o marco teórico da supremacia da constituição –, certo é que o ato normativo em questão é inválido, nos termos da acepção de invalidade anteriormente elucidada.

Nesse sentido, inclusive, leciona Marcos Bernardes de Mello:

No campo do direito público, por exemplo, as leis e os atos normativos em geral, que são atos jurídicos de natureza especial, são nulos (= inválidos) quando infringem normas jurídicas de hierarquia superior, sejam de forma ou de fundo. É o que ocorre nos casos de inconstitucionalidade das leis e de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos normativos infralegais (decretos e regulamentos, por exemplo). Não importa se a norma infringida é relativa ao processo legislativo (formal), ao poder de editá-la (norma de competência) ou se a violação é a conteúdo de regra substantiva, de

³⁴ Aqui, se faz necessária a devida distinção entre fato jurídico *lato sensu* e ato jurídico *stricto sensu*: este, é uma espécie daquele e consiste em uma conduta cujo efeito esteja previsto em lei, enquanto aquele diz respeito a todo e qualquer acontecimento que produza efeitos no mundo jurídico.

³⁵ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de existência**. p. 163.

³⁶ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de validade**. p. 39.

³⁷ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de existência**. p. 165.

³⁸ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de existência**. p. 166.

³⁹ Aqui, impende frisar que se está tratando de um ato jurídico *stricto sensu*, motivo pelo qual não se utiliza mais o termo “fato jurídico”, vez que este denota sentido amplo.

direito material, de fundo (casos de antinomia). Em qualquer hipótese tem-se a invalidade como consequência da infração.⁴⁰

Ocorre que, ainda dentro do plano da validade, existem graus distintos de infração ao ordenamento jurídico, isto é, graus distintos de invalidade. Com efeito, é necessário ponderar que nem toda a ofensa à ordem jurídica vigente possui a mesma natureza. Isso porque, a depender do quão grave é a incompatibilidade do ato em questão com o ordenamento, assim como de qual bem jurídico está em jogo, deve existir um tipo diferente de sanção atrelado ao reconhecimento da invalidade do ato.

No ordenamento jurídico brasileiro, pode-se dizer que existem dois graus de invalidade: a *nulidade* e a *anulabilidade*. A primeira é considerada a mais severa das sanções relativas ao reconhecimento da invalidade de um ato normativo, pois pressupõe que o vício reconhecido é insanável, ou seja, não pode ser convalidado, e possui, em regra, efeitos *erga omnes*, ou seja, oponíveis ao sistema jurídico como um todo⁴¹. Já a segunda, muito embora diga respeito, igualmente, ao reconhecimento de uma invalidade, pode ser considerada uma sanção mais branda, pois seus efeitos são oponíveis tão somente às partes relacionadas ao ato jurídico cuja invalidade fora reconhecida, sendo que o vício em questão pode, ainda, ser sanado⁴².

Dito isso, faz-se necessário o retorno ao controle de constitucionalidade de atos normativos, cujo estudo é o foco deste capítulo. Conforme já anotado, o reconhecimento da inconstitucionalidade de atos normativos infraconstitucionais opera no plano da validade, pois nada mais é do que a constatação de que aquele ato infringe determinado comando constitucional.

Considerando que a Constituição é a Lei Maior de um ordenamento jurídico, logicamente se conclui que a gravidade de uma ofensa a previsão contida em seu texto é alta. No que tange ao bem jurídico tutelado pelos ditames constitucionais, vale dizer que eles são os mais diversos, sendo certo que todos eles possuem elevada estima perante o Direito, visto que garantidos pela Carta Magna.

Nesse contexto, reitera-se que o Direito Brasileiro adota a teoria da nulidade dos atos normativos declarados inconstitucionais⁴³, ou seja, repreende com a mais severa das sanções relativas ao reconhecimento de invalidade aquela que contraria o texto constitucional. Considerada essa premissa, é possível identificar quais são as características, no ordenamento

⁴⁰ MELLO, Marcos.Bernardes. D. **Teoria do fato jurídico - Plano de validade**. p. 94.

⁴¹ MELLO, Marcos.Bernardes. D. op. cit. p. 104.

⁴² MELLO, Marcos.Bernardes. D. op. cit. p. 105.

⁴³ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. p. 711.

jurídico brasileiro, do controle de constitucionalidade de normas realizado pelo Supremo Tribunal Federal.

Primeiramente, frisa-se que o reconhecimento de inconstitucionalidade de uma norma – seguindo o dogma da teoria da nulidade – consiste em um ato declaratório⁴⁴. Isso quer dizer que a decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade não cria o *status* inconstitucional da norma, apenas o declara.

Sendo assim, certo é que a invalidade em comento já existia antes da sua mera declaração, de modo que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade de ato normativo identifica uma situação pretérita⁴⁵. Por essa razão é que se diz que as decisões exaradas no exercício do controle de constitucionalidade de normas, via de regra, possuem efeitos retroativos, os chamados efeitos *ex tunc*.

Ademais, cumpre sublinhar que, no tocante à abrangência das decisões emanadas do STF em controle de constitucionalidade, há uma tendência crescente a que sejam consideradas vinculantes. Isso significa dizer que elas são imperativas a todos que aplicam o Direito no território nacional.

Todavia, como dito, trata-se de uma inclinação que veio se acentuando com o tempo, uma vez que foi somente a partir da aprovação do Novo Código de Processo Civil, no ano de 2015, que o controle de constitucionalidade exercido na via incidental – desde que pelo Supremo Tribunal Federal – adquiriu eficácia vinculante⁴⁶. Isso, pois foi com a previsão do art. 1.030 do Novo CPC que as decisões a cujo mérito tenha sido reconhecida a repercussão geral pelo STF se tornaram de cumprimento obrigatório por todos os Tribunais do País.

No que diz respeito à repercussão geral, explica-se que a sua demonstração, pelo recorrente, configura requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários, nos termos do art. 102, inciso III, § 3º da Constituição Federal⁴⁷. O instrumento foi introduzido à CF pela Emenda Constitucional nº 45 no ano de 2004, de modo que passou a compor o texto

⁴⁴ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. p. 282.

⁴⁵ LENZA, Pedro. op. cit. p. 282.

⁴⁶ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 126.

⁴⁷ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....
 III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

.....
 § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

constitucional enquanto condição para se alcançar a última instância do Poder Judiciário brasileiro, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

No entanto, foi somente com a vigência do Novo CPC que a observação das decisões do STF, em sede de repercussão geral, passou a ser obrigatória aos demais Tribunais nacionais. Ou seja, a eficácia dos julgamentos consignados pelo Supremo Tribunal Federal, aos quais tenha sido reconhecida a existência de repercussão geral, passou a ser *erga omnes*, isto é, oponível a todos que estão sujeitos ao ordenamento jurídico brasileiro.

Diante disso, conseqüentemente, o controle de constitucionalidade praticado na via incidental – da qual o STF é a última instância, a que se chega por meio da interposição de Recurso Extraordinário – adquiriu, assim como o praticado na via principal (através das ADIs, ADCs, ADPFs, ADOs e RIs), a referida eficácia *erga omnes*. Logo, é possível concluir que, em regra, o controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal possui efeitos *ex tunc* e *erga omnes*⁴⁸.

Para o constitucionalista Gilmar Mendes, tal atribuição de efeitos às decisões do STF, operadas em controle de constitucionalidade, se justifica à medida que:

O princípio do Estado de Direito (art. 1º), a vinculação dos poderes estatais aos direitos fundamentais (art. 5º, § 1º), a proteção dos direitos fundamentais contra eventual mudança da Constituição (art. 60, § 4º), bem como o processo especial para a revisão constitucional (art. 60), não só ressaltam a diferença entre lei e Constituição e estabelecem a supremacia desta sobre aquela, como também fixam as condições que devem ser observadas na promulgação das leis ordinárias. Atribui-se, portanto, hierarquia de norma constitucional, também no Direito brasileiro, ao postulado da nulidade das leis inconstitucionais.⁴⁹

Acontece, contudo, que, muito embora o dogma da teoria da nulidade ainda seja a regra no que concerne à declaração de inconstitucionalidade de atos normativos pelo Supremo Tribunal Federal, fato é que existem exceções a essa regra. Cumpre destacar que, desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, o STF já vem restringindo os efeitos dos seus julgamentos constitucionais somente para o futuro, atribuindo-lhes efeitos *ex nunc*, sob o fundamento de que, em determinados casos, os efeitos retroativos poderiam ser ainda mais prejudiciais ao ordenamento jurídico brasileiro⁵⁰.

2.1.3 Histórico das exceções à eficácia *ex tunc*

Assim como a adoção da teoria da nulidade enquanto paradigma da declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro se deu por influência da jurisprudência norte-

⁴⁸ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 42.

⁴⁹ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. p. 719.

⁵⁰ BARROSO, Luís. R. op. cit. p. 47.

americana, também a sua relativização assim se deu. Isso porque foi o caso de *Linkletter v. Walker*, de 1965, que inaugurou a possibilidade de se reconsiderar a, até então, inflexível retroatividade dos efeitos do ato declarado inconstitucional pela Suprema Corte norte-americana⁵¹.

O *leading case* estadunidense das exceções à eficácia *ex tunc* no que tange à declaração de inconstitucionalidade introduziu, no sistema jurídico norte-americano, a noção de que os efeitos da decisão constitucional são definidos não por previsão do texto constitucional, e sim por entendimento jurisprudencial. Nesse sentido, ficou consignado, no precedente, que caberia ao próprio Poder Judiciário realizar a ponderação das circunstâncias de cada caso, a fim de determinar qual eficácia aplicar (retroativa ou prospectiva)⁵².

Vários são exemplos desse tipo de precedente do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade, cujos efeitos foram restringidos apenas para o futuro, em exceção ao axioma da teoria da nulidade. Alguns deles são, inclusive, anteriores à promulgação da Constituição Federal de 1988.

É o caso do RE 78.533-SP, em que se discutia a validade de ato de penhora realizado por oficial de justiça nomeado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional⁵³. Na análise das circunstâncias do feito, argumentou o Ministro Relator Firmino Paz – que acabou vencido – no sentido de que, tendo sido declarada inconstitucional a lei com base na qual foi nomeado o oficial de justiça em questão, por certo que a sua nomeação era nula, tendo em vista que, segundo ele, “é nula a regra jurídica ordinária, se inconstitucional, porque, ao ser elaborada, faltou aos atos de formação legislativa elemento essencial: a compatibilidade de seu enunciado com enunciado constitucional supremo.”⁵⁴

Dessa forma, entendeu o Min. Relator que era de ser desconsiderado o ato de penhora realizado pelo oficial de justiça cuja nomeação era nula, visto que, ainda que a declaração da inconstitucionalidade da lei com base na qual ele fora nomeado tenha acontecido depois da sua nomeação, o reconhecimento de inconstitucionalidade é meramente declaratório e, portanto, alcança situações pretéritas. Entretanto, o entendimento do Min. Relator restou

⁵¹ ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 39.

⁵² ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. p. 39.

⁵³ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 43.

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário: RE 78.533-SP. Relator(a): Min. Firmino Paz, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Décio Miranda, julgado em 13/11/1981, DJ 26/02/1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173939>. Acesso em: 07 set. 2021.

vencido, tendo prevalecido o entendimento exarado pelo Ministro Décio Miranda, segundo o qual a teoria da nulidade deveria ser sopesada no caso concreto.

De acordo com o voto vencedor, o reconhecimento de uma nulidade não deve ser uma decisão puramente formal. Isto é, consoante o posicionamento vitorioso, muito embora se tenha declarado a inconstitucionalidade da lei que respaldou a nomeação do oficial de justiça, o reconhecimento da nulidade de sua nomeação traria efeitos deletérios ao caso, como a desconsideração do ato de penhora.

Nesse sentido, o Min. Décio Miranda fundamentou seu voto, primeiramente, no fato de que o oficial de justiça não constitui a penhora, sendo apenas um executor da ordem emanada pelo juízo competente. Ademais, pontuou o Ministro em seu voto divergente que, caso constitucionalmente investido no cargo, o oficial de justiça teria praticado o ato exatamente como aconteceu, de modo que os efeitos seriam os mesmos, sem qualquer prejuízo.

Por tais razões, o voto divergente do Min. Décio Miranda, à época, foi acompanhado pelos demais integrantes da Segunda Turma do STF, que não conheceu do recurso extraordinário. Assim, ficou assentado que, apesar de inconstitucional a lei que amparou a nomeação do oficial de justiça então em tela, eram eficazes os atos por ele praticados.

Outro precedente que serviu de paradigma para as exceções à adoção da teoria da nulidade nas decisões constitucionais, ou seja, para o reconhecimento da irretroatividade dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, é o RE 105.789-1, relatado pelo Ministro Carlos Madeira em 1986⁵⁵. Nele, se debatia se a gratificação prevista na legislação do Estado de Minas Gerais – posteriormente declarada inconstitucional – paga a magistrados deveria ser por eles devolvida ou não.

Neste, por unanimidade, se entendeu que a atribuição de efeitos *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade da norma que previa a vantagem pecuniária ofenderia a garantia constitucional de irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados. Na ocasião, em prol da estabilidade da remuneração dos juízes, a Segunda Turma do STF afirmou que “a garantia supera o efeito ex-tunc da declaração de inconstitucionalidade da norma [...]”⁵⁶

Mais um exemplo da aplicação de efeitos prospectivos ao reconhecimento de inconstitucionalidade da norma que previa a gratificação aos magistrados é o do RE 122.202,

⁵⁵ ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. p. 48.

⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário: RE 105.789-MG. Relator(a): Min. Carlos Madeira, julgado em 15/04/1986, DJ 09/05/1986. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197575>. Acesso em: 07 set. 2021.

de relatoria do Min. Francisco Rezek, julgado em 1993, portanto já sob a égide da Constituição Federal de 1988⁵⁷. Igualmente, a controvérsia dizia respeito à necessidade de devolução dos valores percebidos pelos magistrados após a declaração de inconstitucionalidade da norma que previa a gratificação.

Assim como no caso anterior, a Segunda Turma entendeu pela atribuição de efeitos prospectivos ao reconhecimento de inconstitucionalidade da regra que dispunha acerca da retribuição econômica aos magistrados, visto que, acaso atribuídos os esperados efeitos *ex tunc* à decisão, isso afrontaria a irredutibilidade judiciária. Nesse contexto, o Min. Relator defendeu a desnecessidade da devolução dos valores pagos a título da gratificação até a declaração de sua inconstitucionalidade “poupando seus detentores de restituir ao erário montante inconstitucionalmente pago.”⁵⁸

Ainda, cabe citar outros precedentes do STF em que não aplicada a regra da teoria da nulidade, qual seja, a da atribuição de eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade de normas. É o caso dos Recursos Extraordinários n°s 78.209/SP, 78.549/SP e 79.682/SP, por exemplo⁵⁹.

Todos eles tratam, também, da validade – ou não – de ato praticado por servidor público cuja nomeação se deu com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, sendo que todos aplicam o mesmo entendimento, qual seja, o de que a inconstitucionalidade declarada não deve surtir efeitos “para trás”, de modo que a nomeação do servidor deve ser mantida, assim como o ato por ele praticado.

Ressalta-se, neste ponto, que todos os exemplos trazidos à tona são anteriores à vigência da Lei n° 9.868/1999, o que demonstra uma inclinação jurisprudencial anterior à previsão legislativa que positivou a possibilidade da atribuição de efeitos prospectivos às decisões proferidas pelo Supremo em controle de constitucionalidade. Todavia, na esfera tributária, esse posicionamento não vinha sendo aplicado, ainda que já fosse suscitado⁶⁰.

Foi o caso da ADI 513, julgada em 1991, que abordava a inconstitucionalidade da previsão contida no art. 11 da Lei n° 8.134/1990. O dispositivo em questão determinava que a

⁵⁷ BARROSO, Luís. R. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. p. 43.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário: RE 122.202-MG. Relator(a): Min. Francisco Rezek, julgado em 10/08/1993, DJ 08/04/1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207468>. Acesso em: 07 set. 2021.

⁵⁹ ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei n° 9.868/99**. p. 49.

⁶⁰ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020. p. 38.

correção monetária do saldo devedor de imposto de renda seria calculada com base nas variações do BTN (Bônus do Tesouro Nacional).

A alegação era a de que a previsão ofendia a garantia constitucional ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, preconizados no art. 5º, XXXVI da CF⁶¹, uma vez que alcançava, inclusive, saldo existente antes da sua vigência. Quando da sua defesa, a União, representada pelo Advogado Geral, requereu que, acaso reconhecida a inconstitucionalidade do dispositivo, não fosse aplicada a teoria da nulidade à questão, ou seja, não fosse conferida a eficácia retroativa.

No entanto, o pedido da União não foi acolhido, sob o fundamento de que não existia risco concreto ao bem público, suficiente a autorizar a atribuição de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade da lei então em tela. Em seu voto, o Min. Relator Célso Borja consignou que

[...] não há ameaça declarada à solvência do Tesouro, à continuidade dos serviços públicos ou a algum bem política ou socialmente relevante que obrigue o Tribunal, no exercício de jurisdição constitucional, a impedir ou suspender o efeito próprio, no Brasil, da declaração de inconstitucionalidade da norma jurídica, que é a sua nulidade.⁶²

Como se nota, o precedente, ainda que não acolha a proposição de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, já aborda o tema. Outro exemplo relevante, também anterior à promulgação da Lei nº 9.868/1999 é o da ADI 1.102, julgada em 1995⁶³.

Nela, assim como na ADI 513, a questão da atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade da norma tributária em comento foi levantada, mas não acolhida. A diferença deste caso para o primeiro é que, neste, a proposição da modulação dos efeitos da decisão veio do Ministro Relator, que restou vencido.

O mérito da controvérsia dizia respeito à inconstitucionalidade da cobrança das contribuições previdenciárias de trabalhadores autônomos. Na oportunidade, reconhecida a inconstitucionalidade, o Min. Maurício Corrêa, relator do caso, exarou entendimento segundo o qual deveria ser conferida eficácia *ex nunc* à declaração, tendo em vista o prejuízo econômico que adviria aos cofres da Previdência. Contudo, prevaleceu o voto do Min. Sepúlveda Pertence, que pontuou que “essa solução, se generalizada, traz também o grande

⁶¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 513. Relator(a): Min. Célso Borja, julgado em 14/06/1991, DJ 30/10/1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266395>. Acesso em: 07 set. 2021.

⁶³ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 35.

perigo de estimular a inconstitucionalidade. [...] mantenho, também, a orientação histórica, na doutrina brasileira, da nulidade da lei inconstitucional.”⁶⁴

É possível perceber, portanto, que, na esfera tributária, a tradição da atribuição de efeitos *ex tunc* às decisões exaradas pelo STF no exercício do controle de constitucionalidade vinha sendo mantida, ainda que, vez ou outra, questionada. Entretanto, com o advento da Lei nº 9.868/1999 e, conseqüentemente, da previsão contida em seu art. 27, essa orientação jurisprudencial começou a mudar.

2.2 O ADVENTO DA LEI Nº 9.868/1999

A aprovação da Lei nº 9.868, em 1999, introduziu, no ordenamento jurídico brasileiro, uma alternativa à tradicional adoção da teoria da nulidade na declaração de inconstitucionalidade de atos normativos. Isso porque, em seu art. 27, passou a constar a previsão de que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucionalidade de norma, pode restringir os efeitos da decisão apenas para o futuro.

Trata-se de previsão legal acerca da possibilidade de se conferir eficácia *ex nunc* às decisões do STF no exercício do controle de constitucionalidade, na contramão do que preceitua o dogma da teoria da nulidade, segundo o qual o reconhecimento de uma inconstitucionalidade possui efeitos *ex tunc*. A essa nova possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos às decisões constitucionais se deu o nome de *modulação de efeitos*.

Entretanto, para que se possa afastar, do reconhecimento de inconstitucionalidade de norma, o preceito da teoria da nulidade – consubstanciado na eficácia *ex tunc* – faz-se necessária a adesão de dois terços dos membros da Corte Suprema. Além disso, deve estar presente o risco à segurança jurídica ou o interesse social na aplicação da modulação.

Cumprir referir que a Lei nº 9.868/1999 surgiu em um momento que tanto a doutrina, quanto a jurisprudência começaram a rever a aplicação da teoria da nulidade às declarações de inconstitucionalidade. Ocorre que não existia, até a sua aprovação, qualquer previsão legislativa, tampouco constitucional, que autorizasse o afastamento da eficácia *ex tunc* das decisões proferidas pelo STF no exercício do controle de constitucionalidade.

Nesse contexto, foi proposto o projeto da Lei nº 9.868/1999 (PL 2.960/1997), cuja exposição de motivos contou com a contribuição de diversos juristas, como os atuais

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.102. Relator(a): Min. Maurício Corrêa, julgado em 05/10/1995, DJ 17/11/1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266657>. Acesso em: 07 set. 2021.

Ministros do Supremo Tribunal Federal Gilmar Mendes e Luis Roberto Barroso⁶⁵. Assim, é possível notar que a introdução de tal previsão normativa no sistema jurídico nacional foi, de certo modo, apoiada pelo Poder Judiciário.

Colhe-se, da referida exposição de motivos, o seguinte trecho, que bem demonstra a razão de ser da modulação de efeitos:

Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado "in concreto" se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.⁶⁶

Logo, resta nítido, da análise da exposição de motivos do projeto da Lei nº 9.868/1999, que a sua aprovação surgiu de uma necessidade de renovação do paradigma até então atrelado às decisões constitucionais no Brasil. A alternativa encontrada, à época, foi a alteração legislativa.

Contudo, conforme leciona Gilmar Mendes⁶⁷ – que, como já visto, foi um dos autores do anteprojeto da Lei nº 9.868/1999 – a aplicação do instituto da modulação de efeitos deve ser cautelosa. Isso porque, segundo o jurista, o afastamento do dogma da teoria da nulidade deve ser exceção.

Ainda de acordo com as ideias de Gilmar Mendes⁶⁸, o STF, ao optar pela modulação dos efeitos das decisões exaradas no âmbito do controle de constitucionalidade, não deve fazê-la com base no que o doutrinador chamou de “política judiciária”. Isto é, não se trata de uma escolha baseada no juízo de valor dos Ministros, e sim de uma opção jurídica, com base em conceitos pré-determinados e com fundamento no próprio texto constitucional.

2.2.1 Os critérios para a modulação: segurança jurídica ou excepcional interesse social

Consoante já anotado, a aplicação da modulação de efeitos deve estar fundamentada em razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Isso quer dizer que são condições necessárias à atribuição de eficácia *ex nunc* às decisões constitucionais, além do

⁶⁵ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 19.

⁶⁶ BRASIL. **PL nº 2.960/1997** (exposição de motivos). Diário da Câmara dos Deputados, ano LII, nº 070, p. 10830. Brasília, 29 de abril de 1997. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29ABR1997.pdf#page=25>. Acesso em: 07 set. 2021.

⁶⁷ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. **Curso De Direito Constitucional**. p. 721.

⁶⁸ MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. op. cit. p. 721.

quorum especial de dois terços dos Ministros do STF, a existência ou de risco à segurança jurídica, ou de excepcional interesse social na restrição dos efeitos da decisão em questão.

Acontece, porém, que se está diante de dois conceitos indeterminados. Isto é, são dois requisitos materiais à aplicação da modulação de efeitos – que, como já assinalado, não pode se dar com base em juízo de valor –, mas que, todavia, não possuem seus conteúdos bem definidos na legislação, tampouco no texto constitucional.

Isso significa que, muito embora a opção pela aplicação do disposto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 não possa ser fruto de critérios subjetivos, certo é que os próprios critérios previstos na legislação em tela são, por si só, dotados de subjetividade. Nesse sentido, faz-se necessária uma análise mais profunda acerca da abrangência dos conceitos de *segurança jurídica* e de *excepcional interesse social*.

Consoante preconiza Ana Paula Ávila⁶⁹, em se tratando de conceitos jurídicos cujos conteúdos são indeterminados, a atribuição de seus significados deve se dar com base no caso concreto. Ou seja, é somente a partir da ponderação entre os direitos que estão em jogo que é possível determinar se há, ou não, razões de segurança jurídica, ou excepcional interesse social, capazes de ensejar a limitação dos efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade.

Dessa maneira, a ponderação mostra-se técnica essencial à imputação de sentido aos conceitos jurídicos ora em análise. Dito isso, é preciso ressaltar que, no que concerne à opção pela modulação ou não dos efeitos da decisão constitucional, deve-se ponderar entre qual a garantia afetada pela inconstitucionalidade constatada e qual interesse restaria prejudicado acaso a nulidade fosse reconhecida, ou seja, caso fosse mantida a tradicional eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade.

Nessa toada, pode-se dizer que sempre, na determinação de limitação dos efeitos da decisão proferida em controle de constitucionalidade, estarão sendo sopesados dois bens jurídicos distintos⁷⁰. No que se refere à segurança jurídica, trata-se de conceito jurídico mais explorado e, portanto, mais bem delimitado no âmbito das ciências jurídicas como um todo.

A segurança jurídica diz respeito à noção de previsibilidade e consiste em princípio basilar e norteador do ordenamento jurídico brasileiro, profundamente atrelado à concepção de Estado Democrático de Direito⁷¹. Quer dizer com a necessidade de se poder confiar no sistema jurídico, através do conhecimento das consequências de determinadas condutas.

⁶⁹ ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. p. 73-74.

⁷⁰ ÁVILA, Ana. Paula. op. cit. p. 111.

⁷¹ ÁVILA, Ana. Paula. op. cit. p. 147.

Diz-se, então, que a necessidade de proteção da segurança jurídica possui estreita relação com a garantia das expectativas individuais ante a atuação do Estado⁷². Daí a sua utilização enquanto critério de aplicação da modulação dos efeitos das decisões constitucionais, haja vista a indispensabilidade – especialmente no contexto do Estado Democrático de Direito – de preservação dos direitos individuais adquiridos em detrimento de eventual mudança de entendimento jurisprudencial.

De acordo com Guilherme Villas Bôas e Silva, o critério da segurança jurídica está intimamente relacionado com a necessidade de se preservar a “uniformidade da jurisprudência e assim evitar surpresas prejudiciais a todos aqueles que estavam abarcados pelo entendimento jurídico pretérito”⁷³. É possível perceber, portanto, que se trata de conceito mais abalizado pela doutrina.

Já no tocante ao conteúdo semântico da expressão *excepcional interesse social*, por certo que ele é muito mais abstrato e subjetivo do que o da *segurança jurídica*. Isso porque se está diante de conceito pouco explorado pela doutrina, de modo que a sua aplicação judicial acaba assumindo contornos diversos, a depender da casuística.

2.2.2 A aplicação do instituto da modulação na jurisprudência tributária: uma análise dos argumentos utilizados pelo STF

No âmbito do Direito Tributário, alguns são os exemplos da aplicação da modulação de efeitos às declarações de inconstitucionalidade de atos normativos, sendo que a maioria deles se vale do critério da segurança jurídica⁷⁴. Quanto aos que fundamentam a modulação em excepcional interesse social, grande parte confere à expressão um sentido financeiro⁷⁵.

Um dos primeiros casos em matéria tributária em que se discutiu eventual aplicação da modulação de efeitos por razões de segurança jurídica é o do RE 370.682/SC, julgado em 2007. No recurso, estava em discussão a possibilidade, ou não, de creditamento de IPI por aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero⁷⁶.

⁷² ÁVILA, Ana. Paula. O. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. p. 149.

⁷³ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 69.

⁷⁴ SILVA, Guilherme. V. B. op. cit. p. 42.

⁷⁵ SILVA, Guilherme. V. B. op. cit. p. 42.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 370.682/SC. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2007, DJ 19/12/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002>. Acesso em: 20 set. 2021.

Na ocasião do julgamento, o Pleno do STF entendeu que o creditamento em questão não era possível. Ocorre que, alguns anos antes, a Corte havia proferido decisão em sentido contrário, ou seja, reconhecendo a possibilidade de creditamento do imposto nas aquisições de produtos sujeitos à alíquota zerada⁷⁷.

Diante desse cenário, a modulação de efeitos por razões de segurança jurídica foi suscitada, haja vista a mudança de entendimento da Corte Suprema. Em que pese a aplicação do instituto não tenha sido acatada pela maioria dos Ministros, houve relevante discussão acerca do conceito de segurança jurídica.

Isso porque, ressaltou o Min. Marco Aurélio em seu voto que, ainda que o Supremo tivesse, anos antes, se manifestado pela possibilidade do creditamento de IPI na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero, tratava-se de decisão que não havia, à época do julgamento do RE 370.682, transitado em julgado. Por essa razão, sustentou o Ministro que não havia que se falar em segurança jurídica, uma vez que não se estava diante de tema pacificado, por não haver coisa julgada.

Trata-se, portanto, de precedente importante, na medida em que forneceu alguns parâmetros para a atribuição de conteúdo semântico à expressão “segurança jurídica”, prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999. Nos termos do julgado, não caberia evocar o critério se não se estivesse diante de mudança de jurisprudência pacífica, o que, no mínimo, reclama entendimento abarcado pela coisa julgada.

Foi esse o posicionamento adotado pelo Supremo no julgamento do RE 500.171/GO⁷⁸, que versava sobre a cobrança de taxa de matrícula por universidades públicas. Na ocasião, se entendeu pela inconstitucionalidade da exigência, que, de acordo com o voto do Min. Relator Ricardo Lewandowski, “cria óbice indevido ao princípio constitucional do ensino público gratuito”⁷⁹.

Na análise do caso, se optou pela modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, considerando a existência de súmula vinculante, anterior ao julgamento, dispondo acerca da inconstitucionalidade então em tela. Ocorre que, para além desse argumento, foi levado em conta, também, o impacto financeiro que as universidades públicas sofreriam acaso reconhecida a inconstitucionalidade, com efeitos retroativos, da cobrança das taxas de matrícula.

⁷⁷ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 44.

⁷⁸ SILVA, Guilherme. V. B. op. cit. p. 49.

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 500.171/GO. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13/08/2008, DJ 24/10/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557455>. Acesso em: 20 set. 2021.

Isso porque, caso se declarasse a inconstitucionalidade da exação com a tradicional atribuição de efeitos *ex tunc*, os alunos que pagaram a taxa poderiam ingressar com ações judiciais postulando a restituição dos valores, o que poderia gerar um déficit orçamentário para as instituições de ensino. Nesse sentido, ainda que o critério predominante para a modulação dos efeitos desta decisão tenha sido o da preservação da segurança jurídica, trata-se de caso em que o excepcional interesse social, consubstanciado no argumento financeiro, já foi ventilado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal nas razões de seus votos.

Outro exemplo de declaração de inconstitucionalidade cujos efeitos foram modulados pelo STF por razões de segurança jurídica é o da ADPF 190 (julgada em 29/09/2016), em que se discutia a constitucionalidade da redução da base de cálculo do ISS levada a efeito pelo Município de Poá/SP, que, por meio de lei municipal, excluiu os tributos federais do âmbito de incidência do imposto municipal⁸⁰. No julgamento do caso, entendeu o STF que a redução era inconstitucional, pois extrapolava os limites constitucionais – formais e materiais – estabelecidos no regramento do imposto⁸¹.

A modulação dos efeitos da decisão foi aplicada de modo a preservar os efeitos da medida cautelar que já havia sido deferida no caso. Ainda, assim como no exemplo anterior, o argumento financeiro foi suscitado, o que fica claro na seguinte passagem do voto do Min. Dias Toffoli: “em matéria de intervenção na validade de normas tributárias, o impacto que isso tem em relação à contabilidade de empresas e do próprio município, nós temos que refletir sobre esses efeitos”.

⁸⁰ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 51.

⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: ADPF 190: “[...] Reveste-se de inconstitucionalidade formal a lei municipal na qual se define base de cálculo em que se excluem os tributos federais relativos à prestação de serviços tributáveis e o valor do bem envolvido em contratos de arrendamento mercantil, por se tratar de matéria com reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 6. No âmbito da inconstitucionalidade material, viola o art. 88, I e II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Texto Constitucional, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, o qual fixou alíquota mínima para os fatos geradores do ISSQN, assim como vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultasse, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida. Assim, reduz-se a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço a um patamar vedado pelo Poder Constituinte. 7. Fixação da seguinte tese jurídica ao julgado: “É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.” 8. Modulação prospectiva dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data do deferimento da medida cautelar em 15.12.2015. 9. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental parcialmente conhecida a que se dá procedência com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 190, §2º, II; e 191, §6º, II e §7º, da Lei 2.614/97, do Município de Estância Hidromineral de Poá.” Relator(a): Min. Edson Fachin, julgado em 29/09/2016, DJ 27/04/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acesso em: 20 set. 2021.

O último, mas não menos relevante, é o exemplo do RE 593.849/MG⁸². Nele, estava em discussão a constitucionalidade da restituição, no regime de substituição tributária, do valor de ICMS pago a maior quando a operação futura gera imposto a pagar menor do que o previsto.

Quando do julgamento do recurso, entenderam os Ministros da Corte Constitucional que a restituição é devida, estando de acordo com o que dispõe o art. 150, § 7º da Lei Maior, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.⁸³

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento anterior, havia firmado entendimento em sentido contrário, ou seja, havia entendido que a restituição do ICMS, no regime de substituição tributária, não era devida em caso de pagamento a maior, somente no caso da não ocorrência do fato gerador⁸⁴. Diante disso, foi proposta a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no RE 593.849/MG.

No caso, a opção pela modulação se deu em virtude da alteração da jurisprudência até então consolidada. Assim, entendeu o Min. Roberto Barroso que o reconhecimento da inconstitucionalidade, naquele momento, correspondia a uma “mudança da norma tributária”⁸⁵ e, por essa razão, em apreço à proteção da segurança jurídica, a concessão de efeitos prospectivos à decisão era impositiva.

⁸² SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 53.

⁸³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.851/AL: “[...] O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.” Relator(a): Min. Ilmar Galvão, julgado em 08/05/2002, DJ 13/12/2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 593.849/MG: “Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: ‘É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.’ [...] Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá

Para além das razões de segurança jurídica, verifica-se, na jurisprudência tributária do Supremo Tribunal Federal, a modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade por razões de excepcional interesse social. Conforme se verá a seguir e consoante já ventilado, a Corte Constitucional costuma conferir à expressão um significado financeiro.

Um primeiro e importante exemplo de modulação dos efeitos de decisão constitucional em matéria tributária por acatamento do argumento financeiro é o do RE 401.953/RJ, julgado em 16/05/2007⁸⁶. A controvérsia dizia respeito à previsão, na legislação estadual do Rio de Janeiro, que excluía a capital da repartição da receita de ICMS, prevista no art. 158, IV da Constituição Federal⁸⁷.

No julgamento do recurso, o Pleno do STF reputou inconstitucional a exclusão do Município da repartição, porém, considerando que, com a decisão, uma nova lei estadual que incluísse a capital deveria ser redigida, os Ministros da Corte optaram pela modulação dos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade. Aqui, o critério utilizado para a concessão de efeitos *ex nunc* à decisão foi o do excepcional interesse social que, como se pode depreender de trecho do voto do Min. Gilmar Mendes, restou consolidado no argumento do impacto financeiro.

Neste caso, se resolveu limitar temporalmente a eficácia do julgamento, porque a mesma lei que excluía a capital fluminense da distribuição da receita do ICMS arrecadado pelo Estado, era a lei que previa os percentuais que ficariam com os demais municípios. Dessa forma, ao declarar inconstitucional o anexo que trazia esses percentuais, o STF considerou todos eles inválidos.

Assim, acaso se adotasse a teoria da nulidade na decisão constitucional, atribuindo-lhe eficácia retroativa, todos os municípios do Rio de Janeiro seriam afetados, pois poderiam ter que devolver os repasses dos dez anos anteriores ao julgamento do precedente em questão (tempo que a lei estadual declarada inconstitucional ficou em vigor). Diante do drástico impacto financeiro que adviria às cidades menores, o Min. Gilmar Mendes defendeu a modulação, nos seguintes termos: “[...] se determinarmos, de forma direta ou de indireta, que

provimento.” Relator(a): Min. Edson Fachin, julgado em 19/10/2016, DJ 05/04/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸⁶ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 63.

⁸⁷ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

.....
 IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

o Estado do Rio faça a compensação em relação aos benefícios distribuídos nesses dez anos, teremos, talvez, a falência de serviços públicos nessas comunidades [...]”⁸⁸.

Neste exemplo, ficou clara a vinculação do critério do excepcional interesse social ao argumento financeiro. No mesmo sentido, ocorreu a modulação dos efeitos da decisão exarada na ADI 875, julgada em 24/02/2010, que discutia a constitucionalidade do art. 2º, I e II, §§ 1º, 2º e 3º e do anexo único da Lei Complementar nº 62/1989, que dispunha acerca da repartição dos recursos do Fundo de participação dos Estados (FPE)⁸⁹.

A ação foi ajuizada pelos Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná e questionava a previsão da LC que destinava um percentual muito menor dos recursos do FPE às Unidades da Federação das regiões sul e sudeste do que o destinado às demais. Eram dois os argumentos dos Estados autores da ADI, a saber: a falta de exposição dos critérios utilizados para o rateio das receitas oriundas do FPE às UFs – o que violaria o art. 161, II da CF/88⁹⁰; a continuidade da aplicação da LC, a despeito do seu prazo de validade ter se encerrado em 1991, sem que tenha sido editada nova lei.

Quando do julgamento da ADI 875, restou reconhecida a inconstitucionalidade dos dispositivos supracitados da LC 62/89⁹¹. Contudo, diante do impacto financeiro que sofreriam os Estados acaso fosse conferida a eficácia *ex tunc* à decisão, os Ministros do STF, por maioria de votos, atribuíram eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade.

Por fim, o mais recente exemplo, na jurisprudência do STF, de concessão de efeitos prospectivos às declarações de inconstitucionalidade pelo critério do excepcional interesse social é o do RE 574.706/PR. O caso – conforme já narrado anteriormente neste trabalho –

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 401.953/RJ: “[...] São inconstitucionais as disposições que excluem por completo e abruptamente o Município do Rio de Janeiro da partilha do produto arrecadado com o ICMS, constantes nos Anexos I e III da Lei do Estado do Rio de Janeiro 2.664/1996, por violação do art. 158, IV, par. ún., I e II, ponderados em relação ao art. 3º, todos da Constituição. [...] Recurso extraordinário conhecido e provido, para que o Estado do Rio de Janeiro recalcule os coeficientes de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICMS (parcela de ¼ de 25%, art. 158, IV, par. ún., II, da Constituição), atribuindo ao Município do Rio de Janeiro a cota que lhe é devida nos termos dos critérios já definidos pela Lei 2.664/1996 e desde o início da vigência de referida lei. 5. Uma vez que o recálculo do quadro de partilha poderá implicar diminuição da cota de participação dos demais municípios do Estado do Rio de Janeiro, com eventual compensação dos valores recebidos com os valores relativos aos exercícios futuros, a execução do julgado não poderá comprometer o sustentáculo financeiro razoável e proporcional dos municípios.” Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, julgado em 16/05/2007, DJ 21/09/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=487948>. Acesso em: 20 set. 2021.

⁸⁹ SILVA, Guilherme. V. B. **O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF**. p. 75.

⁹⁰ Art. 161. Cabe à lei complementar:

.....
 II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 875. Relator(a): Min. Gilmar Mendes, julgado em 24/02/2010, DJ 30/04/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610258>. Acesso em: 20 set. 2021.

envolve discussão bilionária tanto para contribuintes, quanto para a Fazenda Nacional, motivo pelo qual a sua matéria – a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – foi chamada pelos especialistas de “a tese do século”⁹².

A tese consistia na alegação, por parte dos contribuintes – representados, no *leading case*, pela IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA – de que os valores por eles percebidos a título de ICMS não compõem o conceito de faturamento previsto no art. 2º da Lei nº 9.718/1998⁹³, razão pela qual não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS. Isso porque, segundo eles, se trata de uma receita que não permanece em seus caixas, sendo inteiramente repassada ao erário estadual.

Dessa forma, sustentou-se, no precedente em questão, a inconstitucionalidade da inclusão da receita decorrente do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, posição essa que foi acolhida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento finalizado em 15/03/2017⁹⁴. Após a publicação do acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, pleiteando, dentre outras coisas, a modulação dos efeitos da decisão para que produzisse seus efeitos apenas após o julgamento do recurso integrativo.

Um dos principais argumentos da Fazenda Nacional para requerer a modulação era o de que o reconhecimento da inconstitucionalidade então em tela, acaso produzisse efeitos *ex tunc*, geraria vultuoso rombo nos cofres públicos. Quando da análise dos declaratórios, em 13/05/2021, a Ministra Relatora ponderou os dois critérios – tanto o da segurança jurídica, quanto o do excepcional interesse social – para votar pela modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no RE 574.706/PR a partir da data do seu julgamento (15/03/2017), ressalvados os direitos postulados nas ações ajuizadas até aquela data⁹⁵.

Na fundamentação de seu voto, a Relatora valeu-se do critério da segurança jurídica pois, um ano antes do julgamento do mérito do RE 574.706/PR, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar, sob a sistemática dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 1.144.469,

⁹² Tese do século: Impacto da decisão do STF sobre ICMS é de R\$ 358 bi. **Migalhas**, 21/07/2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/348355/tese-do-seculo-impacto-da-decisao-do-stf-sobre-icms-e-de-r-358-bi>. Acesso em: 25 set. 2021.

⁹³ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017, DJ 02/10/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 25 set. 2021.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 13/05/2021, DJ 12/08/2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 25 set. 2021.

entendeu que era devida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Em função disso, para salvaguardar a expectativa fazendária, que vinha se pautando pelo entendimento do STJ, é que se optou pela modulação dos efeitos da decisão proferida no RE 574.706/PR.

Ainda, foi levada em conta, na aplicação da modulação em comento, a crise econômica pela qual passa a União, o que foi salientado pela Min. Relatora ao firmar o seu posicionamento pela limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em tela. Assim, a maioria dos Ministros acompanhou o voto da Relatora e os efeitos da decisão no RE 574/706/PR foram modulados para serem produzidos somente a partir do julgamento de mérito, ocorrido em 15/03/2017.

A partir da análise de todos os casos citados, é possível extrair alguns padrões das decisões, em matéria tributária, do Supremo Tribunal Federal, proferidas no exercício do controle de constitucionalidade, cujos efeitos tenham sido – ou, pelo menos, tentado ser – modulados. O primeiro deles é que grande parte das modulações se dá por razões de segurança jurídica.

As razões de segurança jurídica consistem, por vezes, na necessidade de proteção da expectativa do contribuinte diante de uma alteração de jurisprudência consolidada (transitada em julgado) e, por vezes, na necessidade de proteção da expectativa fazendária. Além disso, as razões de segurança jurídica podem ser invocadas com o fito de se manter a eficácia já reconhecida anteriormente, quando do deferimento de uma medida cautelar, por exemplo.

Já o excepcional interesse social foi, em todos os casos analisados, evocado em favor da Fazenda Pública, de modo que o conteúdo semântico da expressão assumiu, de acordo com as decisões em que apareceu, contornos financeiros. Diante desse cenário, surge a necessidade de se analisar qual é o alcance dessa limitação temporal de eficácia, especialmente se consideradas outras áreas do direito afetadas pelo sistema tributário nacional, como é o caso do Direito Penal Tributário.

3 OS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra ordem tributária – que compõem o chamado Direito Penal Tributário – são considerados, pela doutrina, como espécie de delito econômico⁹⁶ e, enquanto tal,

⁹⁶ GONÇALVES, Victor.Eduardo. R. **Esquematizado - Legislação Penal Especial**. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594959/>. Acesso em: 09 out. 2021. p. 274.

consistem em ofensa à ordem econômica *lato sensu*⁹⁷. O conceito de ordem econômica, em seu sentido amplo, faz referência à capacidade estatal de regular a produção e a distribuição de bens e de serviços⁹⁸.

A arrecadação de tributos, como principal fonte de renda ao Estado, é a porta de entrada da garantia à preservação da ordem econômica. Nesse sentido, a violação ao sistema tributário nacional afronta o princípio arrecadatório da tributação e, conseqüentemente, configura aviltamento da ordem econômica estatal.

Isso porque é mediante o recolhimento dos tributos que se torna possível a execução das políticas necessárias à materialização dos preceitos constitucionais⁹⁹. Assim, os crimes contra ordem tributária podem ser encarados, ainda que indiretamente, como lesões à possibilidade de o Estado efetivar direitos coletivos constitucionalmente previstos.

Na Constituição brasileira de 1988, a ordem econômica está disciplinada nos arts. 170 e seguintes, que dispõem que ela será “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” e que terá como objetivo principal “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”. Já a ordem tributária, mais especificamente, está prevista nos arts. 145 a 169 da CF/88.

Impende frisar que a mera falta de pagamento do tributo não caracteriza, por si só, cometimento de delito fiscal. Isso porque, para que se verifique o injusto penal tipificado, deve haver, para além do não recolhimento da exação, a intenção de fraudar¹⁰⁰, isto é, o intuito de enganar o Fisco por meio das condutas perpetradas.

No ordenamento jurídico brasileiro, os crimes contra ordem tributária estão previstos em parte no Código Penal, em parte na Lei nº 8.137/1990. No CP, estão os delitos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), de descaminho (art. 334) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A). Já na Lei 8.137/90, estão os crimes contra ordem tributária em geral (arts. 1 a 3).

No tocante às disposições da Lei nº 8.137/1990, cabe referir que elas preveem crimes materiais e crimes formais. Para a análise dos tipos, tomar-se-á como exemplos os arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, *in verbis*:

⁹⁷ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559641192/>. Acesso em: 09 out. 2021. p. 32.

⁹⁸ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 32.

⁹⁹ SCANDELARI, Gustavo. B. **Aspectos básicos da objetividade jurídica dos crimes econômicos**. In Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal. Porto Alegre, v. 9, n. 54, p. 65-70, jun./jul. 2013. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=101931. Acesso em: 10 out. 2021.

¹⁰⁰ GONÇALVES, Victor Eduardo. R. **Coleção sinopses jurídicas: volume 24, tomo II - Legislação penal especial**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610549/>. Acesso em: 10 out. 2021. p. 83.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.¹⁰¹

As condutas previstas no art. 1º da Lei 8.137/90 constituem crime material, enquanto as condutas previstas no art. 2º da referida Lei constituem crime formal¹⁰². Isso quer dizer

¹⁰¹ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

¹⁰² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 10 out. 2021. p. 259-261.

que, como delito material, a infração disposta no art. 1º pressupõe a ocorrência do resultado¹⁰³ – atinente à supressão ou redução do tributo devido – para que haja consumação delitiva. Já o delito a que se refere o art. 2º da Lei 8.137/90 consiste em crime formal, à medida que, para que se verifique a sua consumação, é prescindível a produção de resultado com a ação praticada, de modo que a simples ocorrência da conduta prevista é suficiente¹⁰⁴.

Ademais, cumpre destacar que tipificação da infração disposta no art. 1º da Lei 8.137/90 requer, necessariamente, o lançamento definitivo do tributo por parte do ente tributante, sujeito ativo da relação jurídico-tributária, antes do cometimento do delito. Em outras palavras, o crédito tributário deve estar constituído no momento da conduta para que ela seja considerada típica, nos termos da Súmula Vinculante nº 24 do STF¹⁰⁵.

Por outro lado, a tipicidade da conduta prevista no art. 2º da Lei 8.137/90 prescinde do prévio lançamento do tributo em questão. Esse é o entendimento jurisprudencial majoritário¹⁰⁶, uma vez que se está diante de delito formal, conforme já visto.

Quanto ao lançamento do crédito tributário, trata-se da etapa final do processo de constituição do crédito. Antes dele, não há que se falar na existência de saldo devedor do contribuinte para com o ente tributante¹⁰⁷, consoante a disciplina do art. 142 do Código Tributário Nacional¹⁰⁸.

Assim, após a ocorrência do fato gerador – que é a situação legalmente prevista como ensejadora do surgimento da obrigação tributária¹⁰⁹ – deve haver o ato administrativo que atenda aos requisitos do art. 142 do CTN, isto é, que especifique a matéria tributável, a quantia devida e o devedor, para que, então, o crédito esteja definitivamente constituído. Uma vez constituído, o crédito tributário será exigível, ou seja, a sua cobrança será oponível ao sujeito passivo da obrigação, qual seja, o contribuinte¹¹⁰.

¹⁰³ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 1024.

¹⁰⁴ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 1026.

¹⁰⁵ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência em teses. Edição 174. Brasília, 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprudencia%20em%20Teses%20174%20-%20Dos%20Crimes%20Contra%20a%20Ordem%20Tributaria%20Economica%20e%20Contra%20as%20Relacoes%20de%20Consumo%20-%20III.pdf. Acesso em: 10 out. 2021. p. 2.

¹⁰⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 118.

¹⁰⁸ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹⁰⁹ KIYOSHI, Harada.; LEONARDO, Musumeci. F.; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 12 out. 2021. p. 7.

¹¹⁰ PAULSEN, Leandro. op. cit. p. 118.

Nesse sentido, é somente quando o crédito tributário estiver constituído que a sua supressão ou redução fraudulenta autorizará a aplicação da sanção prevista no art. 1º da Lei 8.137/90. O mesmo não é necessário para que seja possível penalizar as condutas dispostas no art. 2º da Lei, haja vista que a caracterização do tipo penal em questão não demanda o acontecimento de qualquer consequência fática.

A tipificação dos delitos contra ordem tributária, enquanto espécie de crimes econômicos, visa à proteção da ordem econômica *lato sensu*, conforme já exposto. Contudo, no ordenamento jurídico brasileiro, certo é que os crimes fiscais estão situados em um contexto de Estado Democrático de Direito, de modo que precisam ser analisados tanto o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal como um todo (enquanto matéria de fundo de todas as áreas específicas), quanto o bem jurídico específico que o Direito Penal Tributário pretende proteger.

3.1 O BEM JURÍDICO PROTEGIDO PELO DIREITO PENAL

O Direito Penal, enquanto ramo das Ciências Jurídicas, consiste no agrupamento dos conhecimentos que dizem respeito ao poder punitivo do Estado e a sua limitação¹¹¹. Nesse sentido, ao estabelecer sanções a determinadas condutas, o Direito Penal, ao mesmo tempo que legitima a punição estatal, a limita aos exatos termos das balizas legais.

Dessa forma, o Direito Penal protege determinados bens jurídicos que o ordenamento elege como merecedores de tutela penal. A escolha desses bens jurídicos, portanto, reflete um juízo de valor empreendido pelo legislador, a fim de determinar qual bem deve ser, ou não, guardado pelo Direito Penal¹¹².

Contudo, certo é que essa escolha encontra limitações principiológicas e constitucionais. Dentre todos os limites ao exercício estatal do seu poder punitivo, convém, aqui, destacar o princípio da intervenção mínima, visto que se trata de princípio norteador da definição do bem jurídico a ser tutelado pelo Direito Penal.

De acordo com o princípio da intervenção mínima, somente devem ser objeto de proteção pelo Direito Penal aqueles bens de extrema relevância social que não encontram guarida eficaz em outra área do Direito¹¹³. Isso se justifica pelo fato de a sanção penal ser

¹¹¹ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 29.

¹¹² PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal Brasileiro - Parte Geral - Vol. 1**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640447/>. Acesso em: 12 out. 2021. p. 46.

¹¹³ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 188.

considerada a mais gravosa dentro do ordenamento jurídico, razão pela qual ela deve ser reservada às lesões aos bens de maior importância¹¹⁴.

Nessa lógica, é possível inferir que é a própria identificação do bem jurídico lesionado que legitima, ou deslegitima, a aplicação de uma pena ao autor da conduta lesiva. Caso se esteja diante de lesão a bem jurídico de pouca relevância, ou que possa ser sanada mediante intervenção de outra área do Direito, não se trata de bem jurídico que mereça ser tutelado pelo Direito Penal, de modo que a aplicação de pena ao autor da conduta lesiva não se justifica.

Tal excepcionalidade reservada aos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal se deve ao fato de que a pena restringe o mais fundamental dos direitos individuais¹¹⁵, que é a liberdade, preconizada no *caput* do art. 5º da Constituição Federal brasileira de 1988¹¹⁶. Sendo assim, por certo que ela deve ser aplicada somente como *ultima ratio*.

Esclarecido o motivo pelo qual os bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal devem ser exceção dentro do ordenamento jurídico, permanece a dificuldade de se aferir quais são os critérios que podem ser utilizados pelo legislador para fazer essa escolha. Por essa razão, passa-se à análise das concepções tradicionais e contemporâneas relacionadas à definição do bem jurídico-penal.

3.1.1 Concepções tradicionais e contemporâneas

O bem jurídico-penal foi conceituado por diferentes perspectivas e doutrinadores com o passar do tempo. Um dos primeiros autores que trabalhou com a ideia de delito enquanto lesão a um bem jurídico foi Birnbaum (1792-1877), em contraposição à ideia de Feuerbach, que, até então, defendia que só poderia sofrer intervenção penal a lesão a direito subjetivo¹¹⁷.

A partir da concepção de Birnbaum, surgiram as doutrinas positivistas, que centravam o conceito de bem jurídico-penal na figura do legislador. O expoente desses ideais é Karl Binding (1841-1920), que introduziu a dimensão formal do bem jurídico-penal¹¹⁸.

Para o autor, a conduta tida como delituosa é aquela que lesiona um direito subjetivo do Estado¹¹⁹. Porém, ao conceituar o delito dessa maneira, Binding estabelece que a lesão ao

¹¹⁴ PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal Brasileiro - Parte Geral - Vol. 1**. p. 188.

¹¹⁵ PRADO, Luiz Regis. op cit. p. 172.

¹¹⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]

¹¹⁷ SILVA, Ivan Luiz da. **O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal**. In Revista de Informação Legislativa. Ano 50, nº 197, jan./mar. 2013. p. 65-74. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/197/ril_v50_n197_p65.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

¹¹⁸ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982638/>. Acesso em: 12 out. 2021. p. 11.

direito subjetivo estatal, para que configure ato considerado como criminoso, deve estar prevista enquanto lesão a bem jurídico protegido pela norma penal, de modo que ambos devem estar vinculados, caso contrário, perdem seus sentidos¹²⁰.

Essa conceituação de bem jurídico-penal que vincula o alcance da norma que o protege tem estreita relação com a noção atual. Contudo, certo é que a concepção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal foi abordada através de diversos outros pontos de vista depois do de Binding.

Outro doutrinador importantíssimo no que diz respeito à evolução do conceito de bem jurídico-penal foi Franz von Liszt, que inaugurou a dimensão material da noção de delito¹²¹. Para Liszt, a conceituação do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal independe da vontade do legislador¹²². De acordo com a sua concepção, o bem jurídico-penal não está atrelado à norma que o prevê, e sim o contrário, na medida em que, segundo ele, a norma penal tão somente positiva um interesse social que já existia previamente¹²³.

Depois disso, especialmente a partir do início do século XX, começaram a surgir as concepções teleológicas do bem jurídico-penal¹²⁴. Essa nova concepção – também chamada de orientação espiritualista – teve origem na vertente filosófica neokantiana e despontou na Alemanha¹²⁵.

As principais características dessa nova ideia de bem jurídico tutelado pelo Direito Penal estão intimamente relacionadas com a doutrina kantiana¹²⁶. De acordo com essa concepção, o bem jurídico-penal deve ser concebido enquanto um valor cultural que é a razão de ser da norma, e não enquanto parâmetro ao poder legislativo¹²⁷.

Também merece destaque o conceito introduzido por Hans Welzel (1904-1977), segundo o qual o bem jurídico possui natureza social e essencial à sobrevivência da coletividade e que, por essa razão, merece ser protegido pelo Direito¹²⁸. De acordo com a ideia de Welzel, os bens jurídicos, enquanto valores sociais, assumem a função de estabelecer os limites dentro dos quais o Direito Penal pode ser aplicado, de tal maneira que ele atue, eficazmente, no controle social¹²⁹.

¹¹⁹ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. p. 12.

¹²⁰ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 12.

¹²¹ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 14.

¹²² PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 14.

¹²³ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 15.

¹²⁴ SILVA, Ivan Luiz da. **O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal**. p. 65-74.

¹²⁵ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 16.

¹²⁶ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 17.

¹²⁷ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 18.

¹²⁸ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 20.

¹²⁹ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 21.

Seguindo a linha defendida por Welzel, os valores sociais – consubstanciados nos bens jurídicos – são o que constituem a ordem social¹³⁰. Assim, a conceituação desses bens não pode ser estática, visto que eles estão estritamente relacionados ao fenômeno da vida em sociedade, que é dinâmica¹³¹.

Convém enfatizar, ainda dentro da doutrina sociológica, as contribuições de Günther Jakobs à concepção de bem jurídico-penal. Para o autor, cuja noção se batizou de funcionalismo-sistêmico (pois suas ideias se originaram da teoria sociológica de Luhmann)¹³², o bem jurídico-penal é a própria garantia de vigência da norma jurídica¹³³.

A teoria sociológica luhmanniana, influenciada pela obra de Durkheim¹³⁴, pressupõe o Direito como um sistema social através do qual as expectativas individuais são asseguradas¹³⁵. Dando continuidade às ideias de Luhmann, Jakobs entende o Direito Penal como mecanismo capaz de garantir o cumprimento das normas por meio da sanção¹³⁶. Para ele, a aplicação da pena funciona como uma resposta à infração das normas jurídicas, isto é, como forma de demonstrar que a lei, mesmo quando infringida, continua válida¹³⁷.

De acordo com o funcionalismo-sistêmico de Jakobs, a sanção se justifica porque, à medida que se concebe o Direito como um modelo social para as condutas individuais, a quebra desse parâmetro pode colocar em risco o sistema como um todo. Diante disso, a pena atua como uma reação à negação da autoridade da norma¹³⁸.

Contudo, a concepção trazida por Jakobs pode ser considerada como incompatível com os pressupostos do Estado Democrático de Direito, preconizado na Carta Magna nacional. Isso porque, uma vez admitido que merece tutela penal toda e qualquer infração às normas vigentes, por certo que não se estará aplicando o princípio da intervenção mínima, pressuposto do Direito Penal contemporâneo, consoante já exposto.

Para além disso, a desvinculação da noção de bem jurídico-penal do seu conteúdo material acarreta um risco, também, à função restritiva do bem merecedor da tutela penal. Em

¹³⁰ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. p. 20.

¹³¹ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 20.

¹³² TUTIKIAN, Cristiano. **Prevenção geral positiva e proteção de bens jurídicos**: Possibilidades e contradições no Estado Democrático de Direito. *In* Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 45, nº 177, jan./mar. 2008. p. 243-255. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/177/ril_v45_n177_p243.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

¹³³ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 40.

¹³⁴ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 41.

¹³⁵ NIKITENKO, Viviani Gianine. **Funcionalismo-sistêmico penal de Günther Jakobs**: uma abordagem à luz do Direito Penal mínimo e garantista. *In* Revista Direito em Debate. Ijuí, ano XIV, nº 25, jan./jun. 2006. p. 123-135. Disponível em: <https://revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/issue/view/46>. Acesso em: 12 out. 2021.

¹³⁶ NIKITENKO, Viviani Gianine. op. cit. p. 123-135.

¹³⁷ NIKITENKO, Viviani Gianine. op. cit. p. 123-135.

¹³⁸ NIKITENKO, Viviani Gianine. op. cit. p. 123-135.

outras palavras, acaso se adote o funcionalismo-sistêmico de Jakobs, estar-se-á admitindo um conceito de bem jurídico-penal puramente formal, na medida em que, para o doutrinador, ele significa a garantia de vigência das normas jurídicas. Não há, portanto, qualquer valoração na determinação dos bens que merecem a tutela penal. Dessa maneira, o bem jurídico-penal acaba perdendo a sua capacidade limitadora do poder punitivo do Estado, o que, igualmente, vai de encontro aos ideais do Estado Democrático de Direito¹³⁹.

Como contraponto às teorias sociológicas do bem jurídico-penal, estão as teorias constitucionais, representadas, com maior expressividade, pela doutrina de Claus Roxin. Segundo o autor:

A função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos.¹⁴⁰

Da citação acima, é possível extrair que, para Roxin, o Direito Penal possui caráter subsidiário em relação às demais áreas do Direito, em consonância com o princípio da intervenção mínima. De acordo com as suas ideias, o Direito Penal deve equilibrar o poder punitivo do Estado com a necessidade, em um Estado Democrático de Direito, de garantia das liberdades individuais¹⁴¹.

Nesse sentido, somente configura um bem sujeito à tutela penal aquele que é essencial à coexistência livre e pacífica e que, ao mesmo tempo, não possa ser melhor protegido de outra maneira que não mediante a aplicação de pena. Ademais, segundo a doutrina de Roxin, os bens jurídico-penais não necessariamente são bens corpóreos, isto é, podem ser bens imateriais que, ainda assim, fazem parte da realidade empírica, como é o caso do direito à propriedade, à personalidade etc.¹⁴².

Ainda dentro da concepção desenvolvida por Claus Roxin, o conceito de bem jurídico-penal deve alcançar interesses coletivos, desde que em favor do indivíduo¹⁴³. Isso quer dizer que somente são legítimos os bens jurídicos a serem tutelados pelo Direito Penal que, ainda que signifiquem um interesse da coletividade, em última análise, revertem-se em algum benefício ao indivíduo.

De acordo com Roxin – exemplificando o preceito acima exposto e aproximando-o do enfoque do presente trabalho – o fim último da obrigação tributária não deve ser o

¹³⁹ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. p. 43.

¹⁴⁰ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Trad. CALLEGARI, André Luís; GIACOMOLLI, Nereu José. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 16-17.

¹⁴¹ ROXIN, Claus. op. cit. p. 17.

¹⁴² ROXIN, Claus. op. cit. p. 18.

¹⁴³ ROXIN, Claus. op. cit. p. 19.

enriquecimento do Estado, e sim a conversão dos tributos em benefícios aos cidadãos¹⁴⁴. Seguindo essa lógica, a infração a ordem tributária não deve ser tutelada pelo Direito Penal por significar uma lesão a um interesse estatal, e sim por consistir em uma violação ao direito individual de ter o valor dos tributos pagos revertido em políticas públicas em seu favor.

Ademais, Roxin defende a noção de bem jurídico-penal restritivo do poder punitivo do Estado. Isso porque, segundo ele, a determinação do bem jurídico merecedor da tutela penal deve servir como delimitação de até onde a punição pode ser considerada legítima, visto que, no que ultrapassar a tutela do bem jurídico que visa a proteger, estará maculada pela ilegitimidade¹⁴⁵.

Diante de tais pressupostos, pode-se dizer que a concepção de bem jurídico-penal de Roxin está fortemente atrelada aos valores constitucionais¹⁴⁶. No mesmo sentido é a perspectiva de Hans-Joachim Rudolphi, que entende que o bem jurídico, no Estado Democrático de Direito, deve sempre ter o texto constitucional como norteador e limitador¹⁴⁷.

A contribuição de Rudolphi é de suma importância à evolução da concepção de bem jurídico-penal, à medida que ele estabeleceu alguns parâmetros a serem observados quando da definição do bem a ser tutelado pelo Direito Penal. O principal deles é o de que, ainda que a determinação de quais bens merecem a tutela penal seja fruto de uma escolha do legislador, por certo que essa escolha não pode ser livre, pois deve respeitar os preceitos constitucionais¹⁴⁸.

Por fim, cumpre destacar, ainda dentro das doutrinas constitucionais do bem jurídico-penal, a teoria constitucional estrita, representada mais expressivamente pelo jurista italiano Franco Bricola. Nessa vertente, a vinculação do bem jurídico-penal à Constituição é ainda mais forte do que na de Roxin e de Rudolphi¹⁴⁹.

Isso se diz porque, de acordo com as lições do italiano, o único bem que merece ser tutelado pelo Direito Penal é o que provém do texto constitucional. Mais especificamente, o bem jurídico-penal deve ser vinculado às diretrizes constitucionais numa relação de coerência recíproca¹⁵⁰.

¹⁴⁴ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. p. 19.

¹⁴⁵ ROXIN, Claus. op. cit. p. 20.

¹⁴⁶ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. p. 49.

¹⁴⁷ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 49.

¹⁴⁸ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 50.

¹⁴⁹ PRADO, Luiz Regis. op. cit. p. 51.

¹⁵⁰ FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 62.

Segundo a visão constitucionalista estrita do bem jurídico-penal, o legislador está impedido de penalizar aquelas condutas que estejam de acordo com o texto constitucional¹⁵¹. Isso significa dizer que não devem receber tutela penal os interesses defesos pela Constituição¹⁵².

Exposto todo o quadro evolutivo do conceito de bem jurídico-penal, cabe uma análise específica acerca do bem jurídico que se pretende proteger com a criminalização das condutas que infringem a ordem tributária. É o que se fará na próxima subseção.

3.1.2 O bem jurídico nos Crimes contra Ordem Tributária

Conforme já elucidado anteriormente, os crimes contra ordem tributária consistem em ofensa à ordem econômica, da qual a ordem tributária faz parte enquanto fonte de renda do Estado. Consoante também já explicitado, ambas estão previstas na Constituição Federal.

Neste ponto, cabe estabelecer a intersecção entre o que antes foi dito a respeito dos crimes contra ordem tributária e as concepções de bem jurídico-penal. Isso porque, a esta altura do desenvolvimento do presente trabalho, já é possível concluir – especialmente se tomadas por base as teorias constitucionais do bem jurídico-penal – que a ordem tributária é o pressuposto constitucional do bem jurídico tutelado pela criminalização das condutas que a infringem¹⁵³.

Sendo assim, a ordem tributária pode ser considerada o bem jurídico-penal tutelado nos crimes contra ela praticados, uma vez que ela é a matriz do aporte necessário à consecução dos interesses dos indivíduos¹⁵⁴. Isso se diz porque, como já visto, o conceito de bem jurídico-penal, segundo a doutrina de Claus Roxin, jamais deve ser tomado enquanto um interesse estatal, sob pena de se ferir os pressupostos do Estado Democrático de Direito, que é fundamento basilar da ordem jurídica posta na Constituição Federal brasileira de 1988.

A respeito da noção de Estado Democrático de Direito, trata-se de marco teórico segundo o qual a ordem jurídica deve estar fundada na necessidade de garantia da dignidade da pessoa humana¹⁵⁵. E, conforme já dito, o texto constitucional brasileiro adota tal marco

¹⁵¹ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. p. 52.

¹⁵² FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. p. 66.

¹⁵³ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. p. 306.

¹⁵⁴ PRADO, Luiz Regis. op. cit. 2021. p. 307.

¹⁵⁵ PRADO, Luiz Regis. op. cit. 2019. p. 54.

teórico ao prever, em seu art. 1º¹⁵⁶, que a República nacional consiste em um Estado Democrático de Direito fundado, entre outros princípios, na dignidade da pessoa humana.

Diante disso, e considerando o já explanado dogma da supremacia da Constituição – segundo o qual os preceitos constitucionais são diretriz de todo o ordenamento jurídico – a conclusão a que se chega é que a preservação do Estado Democrático de Direito e de seus fundamentos deve ser perseguida por toda a ordem jurídica constitucional. Por essa razão é que os bens jurídicos, especialmente o penal (em função da gravidade de sua sanção, como já exposto), enquanto objetos de tutela pelo ordenamento jurídico, devem ser cogitados sempre sob a ótica dos interesses individuais.

Dessa forma, mesmo sendo o sistema tributário a principal fonte de recursos do Estado, por certo que qualquer conduta lesiva a esse sistema somente pode ser legitimamente penalizada se considerada como uma lesão aos próprios cidadãos, enquanto destinatários desses recursos. Caso contrário, a ordem tributária não poderia ser reputada como bem jurídico passível de tutela pelo Direito Penal.

A partir dessa constatação, surge a necessidade de se perscrutar alguns – pois, aqui, não caberia a análise de todos – dos princípios fundamentais da punição legítima. Sobretudo, considerando o primado do Estado Democrático de Direito no texto constitucional brasileiro.

3.2 A LEGITIMIDADE DA PUNIÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

É pressuposto da punição legítima, conforme já anotado anteriormente, que o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal esteja em conformidade com o texto constitucional, de modo que a conduta proibida não seja uma conduta permitida na Lei Maior. Isso se explica a partir da adoção da ideia de Hesse de força normativa da Constituição.

Explicando melhor, Hesse leciona que o pressuposto de validade do texto constitucional é a capacidade que ele possui de se adequar ao contexto social do qual emerge¹⁵⁷. Para além disso, o autor estabelece que é a própria aptidão constitucional de amoldamento ao contexto social em que inserida a Carta que lhe confere eficácia¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

.....
 III - a dignidade da pessoa humana;

¹⁵⁷ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. p. 15.

¹⁵⁸ HESSE, Konrad. op. cit. p. 15.

De acordo com as lições de Hesse, a força normativa da Constituição, isto é, o caráter impositivo dos seus preceitos, advém do reconhecimento que ela recebe da coletividade. É nesta noção que reside o conceito de legitimidade.

Quando se fala em legitimidade, se está diante de uma ideia que vai além da mera legalidade formal, ou seja, se trata de uma questão de fundo, que é essencialmente valorativa¹⁵⁹, daí a sua indissociabilidade da conjuntura social. Segundo Fernando Galvão, “[...] a ideia de legitimidade está, inicialmente, vinculada às crenças que, em determinada época, orientam o consentimento e a obediência dos que a reconhecem.”¹⁶⁰

No entanto, tomando por base, especificamente, a dimensão jurídica do conceito de legitimidade, somente pode ser considerado legítimo o ato amparado pela lei¹⁶¹. Isso porque, o reconhecimento dos atos normativos enquanto legítimos, no Estado Democrático de Direito, advém, essencialmente, do seu respeito à ordem jurídico-constitucional, dado que ela reflete os interesses sociais¹⁶².

Ocorre que a legitimação da ação punitiva do Estado requer, também, uma resposta externa ao ordenamento jurídico positivo¹⁶³, visto que a intervenção estatal repressiva demanda uma aprovação, antes da jurídica, social. Assim, a legitimidade da punição, no Estado Democrático de Direito, além de residir na ordem jurídico-constitucional, reside na própria aceitação social, o que, mais uma vez, aproxima-se da concepção de Hesse de Constituição.

Explicitados os pressupostos a partir dos quais a punição estatal pode ser considerada legítima sob o prisma jurídico-social, analisar-se-á com maior enfoque um dos principais parâmetros constitucionais à aplicação da pena no país. Trata-se do princípio da retroatividade benéfica, preconizado no art. 5º, XL da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

3.2.1 A retroatividade benéfica – Art. 5º, XL da CF

O art. 5º, XL da CRFB/1988 dispõe, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

¹⁵⁹ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 65.

¹⁶⁰ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 66.

¹⁶¹ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 66.

¹⁶² GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 67.

¹⁶³ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 67.

.....
 XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;¹⁶⁴

Trata-se de princípio fundamental do Direito Penal nacional, chamado de princípio da retroatividade benéfica, segundo o qual a lei penal não penalizará fatos anteriores à sua vigência, mas os beneficiará. Isso quer dizer que a regra, no âmbito do Direito Penal, é a do *tempus regit actum*, segundo a qual se aplicam aos fatos as leis vigentes no momento das suas realizações¹⁶⁵.

A exceção, contudo, a essa regra, é a preconizada pelo princípio da retroatividade benéfica. Isso porque, de acordo com o princípio constitucional, somente se aplicará a fatos pretéritos a sua vigência, a lei que, de alguma forma, beneficiar o réu, seja ele ainda meramente acusado ou já condenado.

Dito de outro modo, acaso se promulgue lei que tipifique conduta que, antes, não era prevista como delituosa, aquele que praticou tal conduta antes da vigência da lei nova não poderá ser punido pelo ato. Por outro lado, acaso surja ato normativo que passe a desconsiderar determinada prática como criminosa, aquele que já condenado por tal ato, ou em vias de, deverá ser absolvido.

Ocorre, por outro lado, que o princípio da retroatividade benéfica pode se efetivar de outras formas também. É o caso da superveniência de uma norma que preveja o abrandamento de uma pena, por exemplo. Pode ser que um réu, já cumprindo pena, venha a ser beneficiado com a promulgação de uma lei que diminua a sanção cominada em abstrato para o delito pelo qual ele foi condenado, ou então que revogue uma agravante, majorante ou qualificadora que tenha sido aplicada na sua condenação. Nestes casos, ainda que já em fase de execução penal, a lei, da mesma forma, deverá retroagir em favor do condenado.

Pode acontecer, ainda, que o ato normativo favorável ao réu surja enquanto a ação penal ainda está em curso. Neste cenário, igualmente, o acusado deverá ser julgado de acordo com a norma superveniente mais benéfica ao seu caso¹⁶⁶.

O princípio da retroatividade benéfica tem origem no primado da reserva legal, ou seja, na subordinação da aplicação da pena aos limites do ordenamento jurídico-constitucional¹⁶⁷. Em outras palavras, a prática de uma conduta que, no momento da sua realização, não era considerada criminosa, não pode vir a ser, no futuro, penalizada. Isso

¹⁶⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

¹⁶⁵ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral.** p. 154.

¹⁶⁶ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral.** p. 155.

¹⁶⁷ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 131-132.

porque, caso se admitisse isso, se estaria rompendo com as expectativas depositadas pelos indivíduos no ordenamento jurídico vigente à época da prática do ato¹⁶⁸.

Da mesma forma, se um ato normativo posterior à prática de uma conduta que, até então, era considerada delituosa deixa de assim considerá-la, a consequência lógica é que o indivíduo que a praticou tenha reconhecido a seu favor o direito de não mais ser punido em função de tal conduta¹⁶⁹. Trata-se de um corolário da premissa da valoração dos bens jurídicos sujeitos à tutela penal do Estado, pois, se em algum momento não mais se considera aquela conduta como lesiva ao bem jurídico-penal tutelado, se está diante de um juízo de valor que, até aquele momento, estava equivocado, de modo que nunca alguém deveria ter sido punido por tal ato¹⁷⁰.

Além de previsto constitucionalmente, o princípio da retroatividade benéfica está positivado no Código Penal brasileiro. O CP, em seu art. 2º, prevê, *in verbis*:

Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.¹⁷¹

Nos termos do referido dispositivo legal, não se pode punir a conduta cuja antijuridicidade tenha sido afastada por ato normativo superveniente. Por antijuridicidade, entenda-se o caráter contraditório da conduta delituosa em relação ao ordenamento jurídico¹⁷².

Cumprido destacar que o parágrafo único do art. 2º do CP determina, expressamente, que a retroatividade benéfica alcançará, inclusive, os casos transitados em julgado. Essa previsão abre espaço para a propositura de revisões criminais com fulcro na superveniência de lei que favoreça o condenado.

Revisão criminal é a medida processual prevista no art. 621 do Código de Processo Penal¹⁷³. Trata-se de meio processualmente previsto para pleitear a reforma de sentença penal condenatória¹⁷⁴.

¹⁶⁸ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 133.

¹⁶⁹ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 133.

¹⁷⁰ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 133.

¹⁷¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

¹⁷² BITENCOURT, Cezar. R. **Tratado de Direito Penal: Parte geral: arts. 1 a 120 – v. 1**. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555590333/>. Acesso em: 23 out. 2021. p. 189.

¹⁷³ Art. 621. A revisão dos processos findos será admitida:

I - quando a sentença condenatória for contrária ao texto expresso da lei penal ou à evidência dos autos;

II - quando a sentença condenatória se fundar em depoimentos, exames ou documentos comprovadamente falsos;

Consoante se pode depreender da própria literalidade do art. 621 do CPP, a revisão criminal não é cabível somente quando se pretende a absolvição do condenado, mas também quando existe a possibilidade de uma redução da pena imposta, por exemplo. Logo, a aplicação do princípio da retroatividade da lei benéfica, conforme já explanado, pode surtir os mais variados efeitos, desde a diminuição de uma pena aplicada, até a absolvição do condenado.

Com efeito, o princípio da retroatividade benéfica pode se concretizar através de mais de um benefício, desde sejam concedidos em favor do réu¹⁷⁵. Aqui, mais uma vez, cabe ressaltar que o princípio da retroatividade benéfica está fundado nos ideais do Estado Democrático de Direito, ao passo que se está diante de medida que visa à proteção da expectativa individual no ordenamento jurídico¹⁷⁶, direito fundamental que pode ser extraído do enunciado contido no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal de 1988¹⁷⁷.

Ocorre que não é somente mediante a propositura de revisões criminais que o princípio da retroatividade benéfica pode se materializar. Isso porque os benefícios decorrentes da aplicação do princípio podem ser concedidos em qualquer momento da persecução penal, de modo que não são apenas os condenados que podem ser beneficiados, mas também os réus meramente acusados, que ainda estão no curso da ação penal. Na próxima subseção, far-se-á uma análise a respeito da interpretação jurisprudencial do conteúdo normativo do art. 2º do CP, bem como das suas possíveis formas de aplicação aos casos concretos.

3.2.2 A interpretação jurisprudencial do Art. 2º do Código Penal

Conforme já adiantado, o princípio da retroatividade benéfica pode se consubstanciar por mais de uma forma de acordo com cada caso concreto, podendo converter-se em mais de um benefício em favor dos réus ou dos condenados, sendo que o principal deles é a extirpação

III - quando, após a sentença, se descobrirem novas provas de inocência do condenado ou de circunstância que determine ou autorize diminuição especial da pena.

¹⁷⁴ AVENA, Norberto. **Processo Penal**. Rio de Janeiro: Método, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992767/>. Acesso em: 23 out. 2021. p. 1407.

¹⁷⁵ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 154.

¹⁷⁶ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 132.

¹⁷⁷ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;

de um delito do ordenamento jurídico¹⁷⁸, instituto chamado de *abolitio criminis*, que será melhor explicado adiante. Acontece que, para além da *abolitio criminis*, o princípio pode ser aplicado em outros casos, consoante se poderá observar nos julgados a seguir colacionados por amostragem.

O primeiro deles é a Apelação Crime nº 70024920563, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul¹⁷⁹. Trata-se de caso de condenação em primeira instância pelos delitos previstos nos arts. 12, *caput* e 18, inciso IV, ambos da antiga Lei de Drogas (Lei nº 6.368/1976), e no art. 61, inciso I do Código Penal.

A antiga Lei de Drogas previa, em seus arts. 12, *caput* e 18, inc. IV, respectivamente, sanções de reclusão de 3 (três) a 15 (quinze) anos para o delito de tráfico de drogas e o aumento de 1/3 (um terço) e 2/3 (dois terços) da pena para quem o cometesse dentro ou nas intermediações de determinados locais. Como o caso em questão ocorreu dentro de penitenciária, foi aplicada a majorante.

O fato em tela aconteceu no ano de 2004, quando, de acordo com a narrativa da denúncia promovida pelo Ministério Público, a ré teria transportado entorpecente para o interior do Presídio Estadual do Município de Sobradinho, no Estado do Rio Grande do Sul. No momento da sentença penal condenatória, em 2008, foram aplicadas as sanções cominadas na Lei 6.368/76.

Contudo, em outubro de 2006, entrou em vigor a Lei nº 11.343/2006, que estabeleceu algumas regras mais favoráveis aos acusados, especialmente no tocante às majorantes aplicáveis ao delito de tráfico de drogas. A nova lei prevê, em seu art. 40, inc. III, o aumento de 1/6 (um sexto) a 2/3 (dois terços) da pena em caso de cometimento do delito dentro ou nas intermediações de estabelecimentos prisionais¹⁸⁰. O aumento mínimo, portanto, passou a ser menor do que o anteriormente previsto na Lei 6.368/76.

Diante da alteração legislativa posterior à prática do ato delituoso, vislumbrou o Des. Relator, quando do julgamento do recurso de apelação da ré, a superveniência de lei que, na hipótese dos autos, era favorável à acusada. Assim, foi aplicado o princípio da retroatividade benéfica para reduzir a sanção imposta à ré.

Outro exemplo jurisprudencial da aplicação do princípio da retroatividade benéfica aos casos concretos é o do Agravo em Execução Penal nº 70046798831, também do Tribunal de

¹⁷⁸ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 155.

¹⁷⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Terceira Câmara Criminal). Apelação Crime: 70024920563. Relator(a): Des. Vladimir Giacomuzzi, julgado em 16/10/2008, DJe 24/10/2008. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸⁰ BRASIL. **Lei nº 11.343**, de 23 de agosto de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

Justiça do Estado do Rio Grande do Sul¹⁸¹. O caso era de condenação definitiva pelo delito de estupro, já em fase de execução da pena, que havia sido fixada em 7 (sete) anos de reclusão, tendo sido iniciada em 27/12/2005.

Em setembro de 2011, o apenado fizera, ao juízo de execução, pedido de aplicação retroativa da Lei 12.433/2011. Isso porque a alteração legislativa modificou a previsão contida no art. 127 da Lei de Execuções Penais (Lei nº 7.210/1984)¹⁸², estabelecendo um limite ao castigo – que antes era ilimitado – da perda de dias remidos em caso de falta grave cometida durante o cumprimento da pena¹⁸³. Caso o pedido do apenado fosse acolhido, ele teria 2/3 (dois terços) dos seus dias remidos, que haviam sido cassados, restituídos.

O juízo de execução, todavia, denegou o pleito do condenado. O TJRS, por sua vez, entendeu ser caso de aplicação do princípio da retroatividade benéfica, haja vista que a previsão da Lei 12.433/11, ao estabelecer limite ao castigo, era mais benéfica ao apenado, devendo retroagir e ser aplicada ao caso do apenado.

É, também, exemplo da observância do princípio da retroatividade benéfica em casos judiciais o da Apelação Crime nº 70081292120, igualmente oriunda do TJRS¹⁸⁴. O caso era de condenação em primeira instância pelo delito de roubo majorado pelo uso de arma branca. À época da ocorrência do fato, no ano de 2015, ainda vigia o inciso I do art. 157 do CP, que previa o aumento da pena do roubo acaso fosse utilizada arma branca.

Todavia, em abril de 2018, foi promulgada a Lei nº 13.654¹⁸⁵, que revogou o inc. I do art. 157 do CP, de modo que passou a não mais existir a hipótese de majoração da pena de roubo pelo uso de arma branca. Assim, entendeu a Desa. Relatora que: “A novel legislação deverá retroagir para alcançar fatos a ela anteriores, nos termos do que dispõe regra contida no parágrafo único do artigo 2º do Estatuto Repressivo.”

Outro caso colecionado, pois digno de análise, ainda que não aplicado princípio da retroatividade benéfica ao caso concreto, é o tratado na Revisão Criminal nº 70055717854,

¹⁸¹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Sétima Câmara Criminal). Agravo em Execução: 70046798831. Relator(a): Desa. Naele Ochoa Piazzeta, julgado em 26/04/2012, DJe 10/05/2012. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸² BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17210.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸³ Art. 127. O condenado que for punido por falta grave perderá o direito ao tempo remido, começando o novo período a partir da data da infração disciplinar. (Redação antiga)

Art. 127. Em caso de falta grave, o juiz poderá revogar até 1/3 (um terço) do tempo remido, observado o disposto no art. 57, recomeçando a contagem a partir da data da infração disciplinar. (Redação dada pela Lei nº 12.433, de 2011).

¹⁸⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Oitava Câmara Criminal). Apelação Crime: 70081292120. Relator(a): Desa. Naele Ochoa Piazzeta, julgado em 30/10/2019, DJe 24/01/2020. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸⁵ BRASIL. Lei nº 13.654, de 23 de abril de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13654.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

igualmente oriunda do TJRS¹⁸⁶. Trata-se de condenação definitiva, transitada em julgado em 28/09/2012, pelo delito de tráfico de drogas, ocorrido no ano de 2010.

Passado um ano do trânsito em julgado da condenação, o condenado ingressou com a ação revisional, requerendo a aplicação retroativa do entendimento firmado no HC 111.840/ES, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade. No precedente evocado pelo condenado, o Pleno do STF entendeu, no caso *sub judice*, pela inconstitucionalidade da previsão contida no § 1º do art. 2º da Lei 8.072/1990 (Lei dos Crimes Hediondos)¹⁸⁷, segundo a qual a pena pelos delitos considerados hediondos deveria ser cumprida em regime integralmente fechado¹⁸⁸.

Foi requerida, então, na Revisão Criminal nº 70055717854, com base no posicionamento do STF acima relatado, a modificação do regime aplicado ao condenado. Todavia, ao analisar o pleito formulado na ação revisional, entendeu o Primeiro Grupo Criminal do TJRS por não conhecer do pedido.

O argumento utilizado pelo Órgão, contudo, é relevante ao presente estudo. Isso porque, ao fundamentar o seu voto, o Des. Relator Julio Cesar Finger referiu que o entendimento do STF, firmado no HC 111.840/ES, somente não poderia se aplicar ao caso da ação revisional proposta, pois não possuía efeitos *erga omnes*, ou seja, porque ele era aplicável somente ao caso analisado pelo Supremo.

Portanto, *a contrario sensu*, é possível inferir que, caso o julgado do STF possuísse a chamada eficácia *erga omnes*, por certo que o entendimento nele firmado poderia retroagir em benefício do condenado. Neste caso, se estaria diante de uma verdadeira interpretação extensiva do disposto no art. 2º do Código Penal, à medida que o dispositivo legal prevê que a “lei” posterior mais benéfica será aplicada aos fatos anteriores.

No exemplo da Revisão Criminal nº 70055717854, acaso acolhida a tese do condenado, o princípio da retroatividade benéfica seria utilizado não para aplicar “lei” posterior mais benéfica, e sim um entendimento jurisprudencial mais benéfico. Isso se justificaria porque, acaso o precedente evocado (HC 111.840/ES) possuísse eficácia *erga*

¹⁸⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Primeiro Grupo Criminal). Revisão Criminal: 70055717854. Relator(a): Des. Julio Cesar Finger, julgado em 06/06/2014, DJe 27/06/2014. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/novo/busca/?return=proc&client=wp_index. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸⁷ BRASIL. Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18072.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Habeas Corpus*: HC 111.840/ES. Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em: 27/06/2012, DJ 16/12/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5049490>. Acesso em: 24 out. 2021.

omnes, ele poderia ser equiparado a um ato normativo¹⁸⁹, haja vista o caráter imperativo do seu comando¹⁹⁰, ideia que será melhor explicada adiante.

No que diz respeito à interpretação extensiva da lei penal, é pacífica a jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que ela é possível¹⁹¹. De acordo com a Corte, inclusive, é possível para, no âmbito do princípio da retroatividade benéfica, aplicar entendimento jurisprudencial favorável ao réu.

Inclusive, acerca deste tema em específico, refere o processualista Norberto Avena que é cabível a propositura de ações revisionais com base na superveniência de entendimento jurisprudencial favorável ao condenado¹⁹². Para tanto, segundo ele, deve-se estar diante de entendimento minimamente consolidado nos tribunais nacionais, na forma das lições de Odone Sanguiné¹⁹³.

Mais um exemplo da aplicação do princípio da retroatividade benéfica é o do Recurso em Sentido Estrito nº 70031642861 do TJRS¹⁹⁴. No caso, estava em discussão a extinção da punibilidade do réu com base no art. 107, III do Código Penal¹⁹⁵, haja vista a previsão contida no art. 20 da Lei nº 11.922/2009¹⁹⁶, que estendeu o período para o registro de armas de fogo até o final do ano de 2009.

A hipótese dos autos era de suposto cometimento, em 05/01/2007, do delito de posse de arma de fogo, previsto no art. 12, *caput*, da Lei nº 10.826/2003¹⁹⁷. Ocorre que, com a superveniência da Lei nº 11.922/09, o prazo para a regularização da situação das armas de

¹⁸⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 1: parte geral, obrigações e contratos**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 55.

¹⁹⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027648/>. Acesso em: 24 out. 2021. p. 839.

¹⁹¹ Vide: AgRg no HC 668096, Min. Rel. Jesuíno Rissato, julgado em 17/08/2021, DJe 20/08/2021; AgRg no HC 668879, Min. Rel. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 15/06/2021, DJe 21/06/2021; AgRg no HC 665134, Min. Rel. Reynaldo Soares da Fonseca, julgado em 18/05/2021, DJe 24/05/2021; AgRg no HC 644593, Min. Rel. Felix Fischer, julgado em 16/03/2021, DJe 25/03/2021; AgRg no HC 628284, Min. Rel. Felix Fischer, julgado em 23/02/2021, DJe 02/03/2021; dentre outros, todos disponíveis em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁹² AVENA, Norberto. **Processo Penal**. p. 1417.

¹⁹³ AVENA, Norberto. op. cit. p. 1418.

¹⁹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Primeira Câmara Criminal). Recurso em Sentido Estrito: 70031642861. Relator(a): Des. José Antônio Hirt Preiss, julgado em 17/03/2010, DJe 05/04/2010. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁹⁵ Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

.....
III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

¹⁹⁶ BRASIL. **Lei nº 11.922**, de 13 de abril de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L11922.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁹⁷ Art. 12. Possuir ou manter sob sua guarda arma de fogo, acessório ou munição, de uso permitido, em desacordo com determinação legal ou regulamentar, no interior de sua residência ou dependência desta, ou, ainda no seu local de trabalho, desde que seja o titular ou o responsável legal do estabelecimento ou empresa: Pena – detenção, de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa.

fogo de uso permitido foi ampliado até 31 de dezembro de 2009, de modo que, no momento da conduta, o fato era atípico.

Diante desse cenário, entendeu o Tribunal por aplicar retroativamente a Lei 11.922/09 ao fato ocorrido em 2007, considerando-a mais benéfica ao réu. Dessa forma, foi reconhecida a extinção da punibilidade do delito a ele imputado.

Neste caso, ao ser aplicado o princípio da retroatividade benéfica, restou reconhecida a *abolitio criminis*, ainda que temporária (pois o prazo para a regularização da posse findava-se em 31/12/2006, de maneira tal que, após essa data, acaso se permanecesse sem o registro, poderia restar configurado o delito). O instituto é de suma importância, visto que abole o crime do ordenamento jurídico, razão pela qual será melhor estudado a seguir.

Por fim, o último caso colacionado, também de especial relevância ao presente estudo, é o do Recurso Crime nº 71005766399, do mesmo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul¹⁹⁸. Trata-se de recurso de apelação interposto por condenado em primeira instância pelo crime previsto no art. 64 da Lei nº 9.605/1998¹⁹⁹.

O delito imputado ao réu consiste na construção em solo não edificável. No caso ora em tela, a consumação do crime ambiental foi afastada em virtude de, posteriormente à ocorrência do fato delituoso, a área em que promovida a construção ter perdido o seu caráter de Área de Preservação Permanente.

Assim, foi aplicado, por analogia, o art. 2º do Código Penal ao caso em análise, absolvendo-se o réu, pois considerado atípico o fato e, conseqüentemente, inexistente o delito. Houve aplicação do referido dispositivo legal por analogia porque, na verdade, não se estava diante de lei que deixava de considerar o fato descrito no art. 64 da Lei nº 9.605/1998 como crime, e sim de um ato normativo municipal que não mais considerava o terreno edificado como uma Área de Preservação Permanente.

Perante tal constatação, concluiu o Relator que não mais estava presente um dos elementos do tipo descrito, qual seja, o seu objeto²⁰⁰, que é o valor ecológico do solo. Uma vez verificada a ausência de um dos elementos do tipo penal, a conclusão lógica é a de que inexistente crime, haja vista a sua atipicidade, nos termos da lição de Fernando Galvão: “Não

¹⁹⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Turma Recursal Criminal). Recurso Crime: 71005766399. Relator(a): Edson Jorge Cechet, julgado em 09/05/2016, DJe 18/05/2016. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

¹⁹⁹ Art. 64. Promover construção em solo não edificável, ou no seu entorno, assim considerado em razão de seu valor paisagístico, ecológico, artístico, turístico, histórico, cultural, religioso, arqueológico, etnográfico ou monumental, sem autorização da autoridade competente ou em desacordo com a concedida:

Pena - detenção, de seis meses a um ano, e multa.

²⁰⁰ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 235.

havendo a satisfação de qualquer dos requisitos típicos, o fato é atípico e, portanto, não se poderá reconhecer a ocorrência de crime.”²⁰¹

Neste ponto, cumpre abrir parênteses para melhor elucidar o conceito de tipo penal. Também seguindo a doutrina de Fernando Galvão, tipo penal é a conduta abstratamente descrita na legislação, a partir da qual, uma vez subsumido o fato, resta configurada a ocorrência do delito²⁰². Por essa razão é que a falta de qualquer um dos seus requisitos legalmente previstos acarreta a inexistência do crime, especialmente se considerada a subordinação do Direito Penal ao princípio da reserva legal²⁰³, preceito já abordado neste trabalho.

A partir da análise, por amostragem, das mais diversas formas através das quais o princípio da retroatividade benéfica pode se manifestar nos casos concretos, cabe estabelecer o elo entre ele e os demais institutos jurídicos tratados neste estudo. Na próxima e última seção, será estipulada a conexão entre as duas partes do presente trabalho, visando ao encaminhamento da sua conclusão, que buscará descobrir se o instituto da modulação dos efeitos aplicado às decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária pode, ou não, ser transportado ao âmbito do Direito Penal Tributário.

4 A (IM)POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO INSTITUTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS APLICADO NAS DECISÕES DO STF EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA PARA O ÂMBITO PENAL

Considerando o objetivo inicialmente traçado à presente pesquisa, no sentido de perquirir, a partir da análise dos conceitos e institutos atinentes ao tema, se a modulação dos efeitos aplicada nas decisões do STF em matéria tributária é transferível, ou não, à seara penal tributária, pretende-se, neste ponto, propor as premissas finais e conclusivas da investigação.

Analisados a origem, os critérios para a determinação e os argumentos judiciais da aplicação do instituto da modulação de efeitos nas decisões do STF em matéria tributária, assim como o conceito de bem jurídico-penal aplicável aos crimes contra ordem tributária e os pressupostos da punição legítima no Estado Democrático de Direito, com enfoque no princípio da retroatividade benéfica, é possível passar às premissas finais do presente trabalho. Nas próximas e últimas subseções, serão feitas as análises necessárias à conclusão deste estudo.

²⁰¹ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 231.

²⁰² GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 219.

²⁰³ GALVÃO, Fernando. op. cit. p. 220.

4.1 CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA E LEIS PENAIS EM BRANCO

Como já visto, o Direito Penal brasileiro está sujeito aos princípios constitucionais relativos à necessidade de preservação do Estado Democrático de Direito. No âmbito dos delitos econômicos, dentre os quais se encontram os crimes contra ordem tributária, tais princípios devem ser igualmente observados, no entanto, com a particularidade do bem jurídico-penal especificamente tutelado pelo Direito Penal Tributário, qual seja, a ordem econômica constitucional.

Também de acordo com o já anotado, a ordem econômica tutelada pelo Direito Penal Tributário deve ser considerada, em última análise, como aquela que visa à satisfação dos interesses individuais dos cidadãos. Em vista disto, e considerando a rapidez com que as relações econômicas acontecem no plano fático, o legislador precisa se valer de técnicas que garantam maior efetividade às sanções que objetivam a proteção da ordem econômica, como é o caso da utilização das leis penais em branco²⁰⁴.

Tem-se por lei penal em branco as que descrevem o tipo penal de forma imprecisa, de tal modo que precisam ser integradas por alguma outra previsão, esteja ela no mesmo ato normativo ou não²⁰⁵. Trata-se de técnica que confere maior flexibilidade às previsões normativas, à medida que suas materialidades podem moldar-se mais facilmente ao contexto a que eventualmente façam referência²⁰⁶.

Dessa forma, diz-se que as leis penais em branco prevêm tipos penais que não trazem, em si próprios, todos os seus elementos constitutivos²⁰⁷. Diante disso, afere-se que o complemento da lei penal em branco deve especificar o objeto do tipo²⁰⁸.

No tocante aos crimes contra ordem tributária, consistem em leis penais em branco por excelência, à medida que os tipos penais – aqui, toma-se por base as previsões dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 – não especificam os objetos de seus núcleos²⁰⁹, a saber, as ações de *suprimir* ou *reduzir*. Isso porque somente fazem referência a “tributo”, ou “contribuição social”, em sentido amplo.

²⁰⁴ FORNAZARI JUNIOR, Milton. **Aplicação dos princípios constitucionais aos crimes econômicos**. In Revista criminal: ensaios sobre a atividade policial. São Paulo, v. 2, n. 2, p. 119-140, jan./mar. 2008. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=86464. Acesso em: 25 out. 2021.

²⁰⁵ SILVA, Pablo R. Alflen da. **A técnica das leis penais em branco como instrumento oportuno em um direito penal do risco**. In Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia. Uberlândia, v. 36, p. 355-385, 2008. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/index>. Acesso em: 03 nov. 2021.

²⁰⁶ SILVA, Pablo R. Alflen da. op. cit. p. 355-385.

²⁰⁷ SILVA, Pablo R. Alflen da. op. cit. p. 355-385.

²⁰⁸ SILVA, Pablo R. Alflen da. op. cit. p. 355-385.

²⁰⁹ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 232.

A respeito do conceito de tributo, trata-se de ideia que se extrai do texto constitucional²¹⁰, que, no capítulo que trata do sistema tributário nacional, estabelece quais são as espécies tributárias passíveis de serem instituídas pelos entes federativos²¹¹. Além disso, determina, em sua seção sobre as limitações ao poder de tributar do Estado, que eles serão estabelecidos por lei²¹².

Assim, é possível notar que a definição de o que é, ou não, tributo, para fins de verificação da ocorrência de fato punível com base nos tipos previstos na Lei 8.137/90, encontra-se fora da referida lei. Com efeito, as espécies tributárias estão previstas na Constituição e são instituídas na legislação infraconstitucional.

Logo, conclui-se que os crimes contra ordem tributária consistem em leis penais em branco, haja vista que seus núcleos (os verbos das condutas tipificadas), carecem de complemento. E esse complemento, que é a especificação de seu objeto (o tributo), está previsto em outros atos normativos que não a Lei nº 8.137/1990.

Diante de tal constatação, cumpre, por derradeiro, evidenciar a necessidade de que as leis penais em branco não violem a Constituição. Isso se diz porque, segundo o já estudado princípio da reserva legal, a eventual aplicação de pena pressupõe a observância dos limites impostos pelo ordenamento jurídico-constitucional.

Portanto, a penalização pelos crimes contra ordem tributária requer especial atenção ao texto constitucional, visto que, além de estabelecer os pressupostos da punição legítima, ele é responsável por integrar os tipos penais tributários. Dessa maneira, para que se verifique a legitimidade da punição pelas leis penais em branco, “é necessário ter em vista as garantias constitucionais do Estado Democrático de Direito, de forma que só serão inconstitucionais quando estas últimas não forem observadas.”²¹³

²¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. p. 24.

²¹¹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²¹² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

²¹³ SILVA, Pablo R. Alflen da. **A técnica das leis penais em branco como instrumento oportuno em um direito penal do risco**. p. 355-385.

4.2 AS DECISÕES DO STF ENQUANTO FONTE NORMATIVA

De acordo com as lições do saudoso Ministro do Supremo Tribunal Federal Teori Albino Zavascki, as decisões proferidas pelo STF em controle de constitucionalidade concentrado – posteriormente ampliada para o controle incidental, com a previsão das teses de repercussão geral, já explicadas – possuem eficácia *erga omnes*²¹⁴. Isso significa que elas produzem efeitos para todos aqueles que estão sujeitos ao ordenamento jurídico pátrio.

Para além disto, essas decisões do Supremo, dotadas de eficácia *erga omnes*, também chamadas de decisões constitucionais, possuem o chamado efeito vinculante²¹⁵, o que quer dizer que elas subordinam os demais tribunais e juízos nacionais aos seus comandos. Assim, todas as autoridades aplicadoras do Direito, no território nacional, devem observar o entendimento exarado pelo STF nas suas decisões constitucionais.

É por essa razão que se pode constatar que as decisões constitucionais do Supremo Tribunal Federal possuem força normativa, porquanto apresentam todas as condicionantes dos atos normativos, quais sejam, o caráter impositivo e oponível aos demais órgãos aplicadores do Direito²¹⁶. Ademais, vale frisar que a doutrina já tem considerado a jurisprudência como “fonte criadora do direito”, nas palavras do jurista Carlos Roberto Gonçalves²¹⁷, ao tratar das fontes do Direito.

Cumpre, ainda, a fim de reforçar a premissa posta nesta subseção, trazer à tona as lições de Misabel Derzi, extraídas da obra de Sacha Calmon:

Se a decisão judicial se consolida como precedente vinculativo, de repercussão geral, dela se extrai uma regra judicial ou norma de decisão, ou ainda, questão geral – pergunta e resposta geral. Como norma judicial, extraída das leis, então, pelo menos em parte, ela gozará de estrutura lógica similar às das normas amplas, abstratas e gerais. Nascida das leis, embora mais concreta, a norma judicial, no momento em que extravasa os limites da lide, ganha a generalidade, inerente às leis, das quais se desprendem.²¹⁸

Frente a tal quadro, percebe-se a força normativa das decisões constitucionais do Supremo Tribunal Federal. Em virtude dessa força é que elas podem ser consideradas enquanto atos normativos, sobretudo se levada em conta a eficácia vinculante e *erga omnes*

²¹⁴ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 51.

²¹⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. op. cit. p. 52.

²¹⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. p. 839.

²¹⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil 1: parte geral, obrigações e contratos**. p. 55.

²¹⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: Proteção da boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 539-541. apud. COELHO, Sacha Calmon. N. Norma e lei – mudança jurisprudencial – segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. In *Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4790-3/>. Acesso em: 15 out. 2021. p. 3-4.

das decisões emanadas da Corte Suprema no exercício do controle de constitucionalidade concentrado ou incidental com reconhecimento da repercussão geral²¹⁹.

4.3 TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL E *ABOLITIO CRIMINIS*

Por fim, faz-se necessário o exame mais detalhado acerca da figura da *abolitio criminis*, mencionada quando da análise da aplicação do princípio da retroatividade benéfica aos casos concretos. Isso porque o conceito será relevante componente da seção conclusiva do presente estudo.

Verifica-se a chamada *abolitio criminis* quando uma previsão legal passa a não mais considerar determinada conduta como um fato punível²²⁰. Diz que, dessa forma, a nova legislação retira o caráter antijurídico da conduta, de tal modo que a sua prática não mais configura um tipo penal²²¹.

Assim, é possível entender a *abolitio criminis* como a perda de interesse do Estado em proteger o bem jurídico-penal que antes era tutelado pela cominação de sanção aos autores da conduta que deixou de ser típica²²². Em vista disto, isto é, da não mais existência de pena prevista para o fato, é que se pode considerar a ocorrência da *abolitio criminis* uma situação mais benéfica ao réu, pois significa uma ampliação do direito fundamental à liberdade individual²²³.

Configurando uma circunstância benéfica ao réu, a *abolitio criminis* deve retroagir e alcançar, inclusive, os fatos pretéritos, consoante preceitua o princípio da retroatividade benéfica, estudado anteriormente. Além disso, cabível ressaltar que a *abolitio criminis* alcança, ainda, os casos já transitados em julgado, na forma prevista no art. 2º, parágrafo único do Código Penal.

Diante disso, a figura da *abolitio criminis* implica a extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 107, inciso III do Estatuto Repressivo. Destarte, imperioso referir que ela pode produzir os seus efeitos a qualquer tempo da persecução penal, autorizando o trancamento de inquéritos policiais, a extinção dos efeitos penais de eventual sentença condenatória, a propositura de revisões criminais caso a condenação já tenha transitado em

²¹⁹ BITENCOURT, Cezar. R. **Tratado de Direito Penal: Parte geral: arts. 1 a 120 – v. 1.** p. 92.

²²⁰ BITENCOURT, Cezar. R. op. cit. p. 102.

²²¹ BITENCOURT, Cezar. R. op. cit. p. 102.

²²² BITENCOURT, Cezar. R. op. cit. p. 103.

²²³ BITENCOURT, Cezar. R. op. cit. p. 102.

julgado, além da retirada do registro de cometimento do fato dos antecedentes criminais dos autores²²⁴.

Esclarecido o conceito do instituto da *abolitio criminis*, impende relacioná-lo à declaração de inconstitucionalidade de tributo. Conforme já exposto, as decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal no exercício do controle de constitucionalidade concentrado (ou incidental, se consideradas as teses de repercussão geral) possuem eficácia vinculante e *erga omnes*.

Em razão de subordinarem os demais tribunais e juízos nacionais aos seus comandos, as ditas decisões constitucionais possuem força normativa, pelo que podem ser consideradas verdadeiros atos normativos, de acordo com o conceito do constitucionalista Alexandre de Moraes²²⁵. Sendo assim, o entendimento emanado pelo STF – em sede do que Teori Zavascki chama de *jurisdição constitucional*²²⁶ – integra o próprio ordenamento jurídico, posto que, nas palavras do saudoso jurista:

O Supremo Tribunal Federal ocupa, assim, a posição mais importante no sistema de tutela de constitucionalidade dos comportamentos. Suas decisões, ora julgando situações concretas, ora apreciando a legitimidade em abstrato de normas jurídicas, ostentam a força da autoridade que detém, por vontade do constituinte, a palavra definitiva em matéria de interpretação e aplicação das normas constitucionais.²²⁷

Os crimes contra ordem tributária, a seu turno, como dito anteriormente, classificam-se como leis penais em branco, à medida que seu objeto, o tributo, demanda especificação. Os tributos, por sua vez, estão delimitados pelo texto constitucional e são instituídos por lei, que configuram norma de complementação à lei penal em branco (também chamadas de “normas de preenchimento do branco”).

Dessa maneira, nota-se que o complemento do tipo penal incriminador atinente aos delitos contra ordem tributária encontra-se, precipuamente, previsto na Constituição. E o complemento das leis penais em branco, segundo a já explorada doutrina de Pablo Rodrigo Alflen da Silva, somente poderá ser considerado legítimo se estiver em conformidade com os preceitos constitucionais atrelados à necessidade de preservação do Estado Democrático de Direito, especialmente o da reserva legal.

Reunidas todas essas premissas e acrescida a ideia das teorias constitucionalistas do bem jurídico-penal, é possível deduzir que o tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da jurisdição constitucional, não pode servir de complemento aos

²²⁴ BITENCOURT, Cezar. R. **Tratado de Direito Penal: Parte geral: arts. 1 a 120 – v. 1**. p. 103.

²²⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. p. 839.

²²⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. **Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional**. p. 13-15.

²²⁷ ZAVASCKI, Teori Albino. op. cit. p. 16.

tipos penais que preveem os delitos contra ordem tributária. Isso se diz porque, uma vez considerado inconstitucional, o tributo não está em conformidade com os preceitos constitucionais, de modo que não se presta à complementação dos crimes contra ordem tributária, sob pena de se violar o princípio do Estado Democrático de Direito²²⁸.

Ausente a complementação do tipo previsto, torna-se impossível a penalização pelo cometimento do delito contra ordem tributária cujo objeto seja o tributo declarado inconstitucional, haja vista a sua atipicidade. Como já analisado, a atipicidade, na doutrina de Fernando Galvão, consiste na falta de um dos elementos do tipo penal incriminador²²⁹.

No caso de tributo considerado inconstitucional, levando em conta a natureza declaratória da decisão proferida no controle de constitucionalidade, isto é, que a declaração de inconstitucionalidade somente constata uma situação que já existia ao tempo da sua prolação, por certo que o tributo em questão nunca deveria ter composto o ordenamento jurídico. Nesse sentido, a declaração de inconstitucionalidade atua enquanto mera constatação de que o tributo não deve ser – nem nunca deveria ter sido – exigido pelo Estado *lato sensu*.

Portanto, tem-se que o tributo declarado inconstitucional não deveria existir sob a ótica jurídica. Inexistindo o tributo, inexistente o objeto do tipo penal incriminador em branco²³⁰ relativo aos crimes contra ordem tributária. E, portanto, ausente um dos elementos exigidos pelo tipo penal, inexistente crime.

Em face disso, verifica-se, na declaração de inconstitucionalidade de tributo, a ocorrência da figura da *abolitio criminis*, ante a extirpação do tipo penal incriminador do ordenamento jurídico. E, consoante já referido, uma vez verificada a ocorrência da *abolitio criminis*, deve ser observado o princípio da retroatividade benéfica, de sorte que a declaração de inconstitucionalidade deve retroagir para alcançar, inclusive, fatos pretéritos.

Assim sendo, acaso tenha sido praticada conduta tida como delituosa com base no tipo cujo objeto foi declarado inconstitucional, não há que se falar no cometimento de crime contra ordem tributária, visto que, em nenhum momento, houve ofensa à referida ordem. Em outras palavras, pode-se dizer que não mais subsiste o bem jurídico-penal tutelado, de modo que a punição por tal fato não pode mais ser considerada legítima.

Trata-se, portanto, de uma situação jurídica favorável ao réu, dado que sua liberdade não poderá mais ser restringida em virtude da prática daquela conduta. Assim, forçoso que

²²⁸ SILVA, Pablo R. Alflen da. **A técnica das leis penais em branco como instrumento oportuno em um direito penal do risco**. p. 355-385.

²²⁹ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal: parte geral**. p. 231.

²³⁰ GALVÃO, Fernando. *op. cit.* p. 235.

essa situação retroaja em benefício do indivíduo, abarcando e, por conseguinte, despenalizando os fatos pretéritos.

Nesse contexto, constata-se que, no âmbito penal, as declarações de inconstitucionalidade de tributos deverão produzir efeitos retroativos, em respeito ao princípio da retroatividade benéfica. Trata-se, aqui, de aplicação imperativa da teoria da nulidade – cuja principal característica é a atribuição de eficácia *ex tunc* – às decisões constitucionais quando transportadas para o âmbito das persecuções penais, desde que favoráveis ao réu.

Dessa forma, conclui-se que o instituto da modulação de efeitos, que consiste em uma exceção à regra da teoria da nulidade – pois permite a atribuição de eficácia *ex nunc* às decisões constitucionais – é intransferível à seara das penalizações por delitos contra ordem tributária. Isso porque, ao autorizar a limitação da eficácia das declarações de inconstitucionalidade de tributos, por exemplo, o instituto acaba sendo prejudicial aos réus, restringindo a possibilidade da retroatividade benéfica dos atos normativos (dentre os quais estão as decisões constitucionais, conforme já explicado).

Tratando-se o princípio da retroatividade benéfica de um direito fundamental constitucionalmente previsto, por certo que ele não pode ser tolhido, sob pena de violação ao dogma da supremacia da Constituição e, conseqüentemente, ao Estado Democrático de Direito. Por todas essas razões é que o principal resultado a que chega este trabalho é o de que a modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária não pode ser aplicada às persecuções penais.

5 CONCLUSÃO

Com o presente estudo pretendia-se, em última instância, descobrir se o instituto da modulação de efeitos, previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e aplicado às decisões do STF em matéria tributária, seria transferível, ou não, ao âmbito do Direito Penal Tributário. Para tanto, a proposta metodológica aderida foi, principalmente, a da revisão bibliográfica, a fim de se edificar com maior consistência os pressupostos, conceitos e institutos relacionados às três áreas do Direito envolvidas no tema da pesquisa, quais sejam, o Direito Constitucional, o Direito Tributário e o Direito Penal.

Atrelada à revisão bibliográfica, foi utilizada técnica documental, em especial por meio do emprego de jurisprudência como fonte, com o intuito de se conferir maior credibilidade às conclusões, a partir da aproximação do estudo à prática da aplicação do Direito aos casos concretos. Com base nesse arcabouço é que, com o presente trabalho, pretendeu-se responder ao problema da pesquisa, que diz respeito ao questionamento acerca do alcance do instituto da modulação de efeitos, especialmente no tocante aos crimes contra ordem tributária.

Realizada investigação a respeito da origem do instituto da modulação de efeitos, descobriu-se que consiste na possibilidade de se limitar os efeitos temporais das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade, atribuindo-lhe eficácia prospectiva. Trata-se, portanto, de uma exceção à tradicional teoria da nulidade, segundo a qual, via de regra, as declarações de inconstitucionalidade possuem eficácia retroativa.

Diante disso, fez-se necessária a averiguação dos pressupostos para a aplicação dessa verdadeira regra de exceção. Empreendida pesquisa jurisprudencial, constatou-se que, aos critérios legalmente previstos – razões de segurança jurídica e excepcional interesse social – o STF confere conteúdo semântico próprio, sendo que as razões de segurança jurídica se apresentam de mais de uma maneira e o excepcional interesse social, na maioria das vezes, transmuta-se em um argumento financeiro.

Encerrada a primeira parte do estudo, passou-se à pesquisa na área do Direito Penal Tributário, iniciando-se com o conceito de crime contra ordem tributária enquanto delito econômico. Depois, partindo-se da ideia de proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal, foi feita análise acerca das diversas concepções teóricas de bem jurídico-penal,

adotando-se a posição das teorias constitucionalistas, no sentido de que somente é passível de tutela penal aquele bem que está de acordo com a Constituição.

Tomando-se por base tal marco teórico, foram explorados os pressupostos da legitimidade da punição, considerando-se, em especial, o preceito constitucional da preservação do Estado Democrático de Direito. Estabelecida a conexão entre a noção de Estado Democrático de Direito e a necessidade de garantia dos direitos fundamentais aos indivíduos, foi dado maior enfoque ao princípio penal-constitucional da retroatividade benéfica da lei penal, originário do primado da reserva legal.

Com isso, foram examinados, na jurisprudência pátria, alguns exemplos de casos concretos em que aplicado o princípio da retroatividade benéfica. Deste modo, foi possível perceber que a retroatividade benéfica pode se consubstanciar em mais de uma forma de benefício ao réu, sendo a figura da *abolitio criminis* a principal delas, pois ela abole do ordenamento jurídico o tipo penal incriminador.

Na terceira e última parte do presente trabalho, foram retomados alguns conceitos desenvolvidos nas duas primeiras seções, com o fito de se tecer as premissas conclusivas do estudo. Considerada a exposição acerca dos crimes contra ordem tributária, chegou-se à conclusão – com ajuda de suporte teórico – que consistem em leis penais em branco, que necessitam de complementação quando ao seu objeto.

Os tributos, enquanto objetos dos delitos contra ordem tributária, encontram sua delimitação no texto constitucional. Assim, inferiu-se que os crimes contra ordem tributária são complementados pelo sistema tributário nacional, que está, precipuamente, delimitado pela Constituição.

A partir disso, passou-se à averiguação das decisões constitucionais do STF, ou seja, aquelas exaradas no exercício do controle de constitucionalidade que possuem eficácia *erga omnes* e efeito vinculante. Diante de tais efeitos, revela-se a força normativa das decisões constitucionais, haja vista a imperatividade dos seus comandos.

Ante a constatada força normativa das decisões constitucionais do STF, foi possível equipará-las a verdadeiros atos normativos, segundo o conceito do constitucionalista Alexandre de Moraes. Conferido tal *status* às decisões constitucionais, firmou-se, com base na doutrina, que elas são parte integrante do quadro normativo pátrio, compondo o ordenamento jurídico nacional.

Visto que as decisões constitucionais do STF acabam por compor o ordenamento jurídico brasileiro, certo é que elas integram, no que tange a este estudo, o sistema tributário nacional. Integrando o sistema tributário nacional, elas podem ser consideradas, também,

como complementos das leis penais em branco, em especial dos crimes contra ordem tributária.

Nesse sentido, as decisões constitucionais que declaram a inconstitucionalidade de tributos acabam extirpando do ordenamento jurídico o complemento dos delitos contra ordem tributária cujo objeto seja, porventura, o tributo declarado inconstitucional. Dessa maneira, resta configurada a atipicidade da conduta por falta de elemento do tipo penal incriminador, o que leva a uma *abolitio criminis*.

Operando-se a *abolitio criminis* por meio da decisão declaratória de inconstitucionalidade de tributo, a conclusão lógica a que se chegou é a de que essa declaração deve, no âmbito penal, possuir eficácia retroativa, em respeito ao princípio da retroatividade benéfica. Dessa forma, concluiu-se que a modulação dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, enquanto limitação temporal da tradicional eficácia retroativa atribuída às decisões constitucionais, não é transferível à seara do Direito Penal Tributário.

Frente ao desenvolvido no presente trabalho, percebe-se que ele pôde responder ao problema da pesquisa, atingindo o objetivo principal a que se propôs. Para trabalhos futuros, fica a perspectiva de um maior aprofundamento nos conceitos abordados, bem como da possibilidade de realização de uma pesquisa empírica com enfoque em eventuais condenações por crimes contra ordem tributária cujo objeto tenha sido tributo declarado inconstitucional.

REFERÊNCIAS

AVENA, Norberto. Processo Penal. Rio de Janeiro: Método, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530992767/>. Acesso em: 23 out. 2021.

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

BARROSO, Luís. R. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. 2017. Disponível em: https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf. Acesso em: 24 ago. 2021.

BARROSO, Luís. R. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611959/>. Acesso em: 24 ago. 2021.

BITENCOURT, Cezar. R. Tratado de Direito Penal: Parte geral: arts. 1 a 120 – v. 1. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555590333/>. Acesso em: 23 out. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7210.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8072.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 25 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 23 ago. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.826.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111343.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.922, de 13 de abril de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/L11922.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.654, de 23 de abril de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13654.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. PL nº 2.960/1997 (exposição de motivos). Diário da Câmara dos Deputados, ano LII, nº 070, p. 10830. Brasília, 29 de abril de 1997. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29ABR1997.pdf#page=25>. Acesso em: 07 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 513. Relator(a): Min. Célio Borja, julgado em 14/06/1991, DJ 30/10/1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266395>. Acesso em: 07 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.102. Relator(a): Min. Maurício Corrêa, julgado em 05/10/1995, DJ 17/11/1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266657>. Acesso em: 07 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 1.851/AL. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, julgado em 08/05/2002, DJ 13/12/2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: ADPF 190. Relator(a): Min. Edson Fachin, julgado em 29/09/2016, DJ 27/04/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798565>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Habeas Corpus*: HC 111.840/ES. Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em: 27/06/2012, DJ 16/12/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5049490>. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário: RE 78.533-SP. Relator(a): Min. Firmino Paz, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Décio Miranda, julgado em 13/11/1981, DJ 26/02/1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173939>. Acesso em: 07 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Recurso Extraordinário: RE 122.202-MG. Relator(a): Min. Francisco Rezek, julgado em 10/08/1993, DJ 08/04/1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207468>. Acesso em: 07 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 370.682/SC. Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2007, DJ 19/12/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 401.953/RJ. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, julgado em 16/05/2007, DJ 21/09/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=487948>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 500.171/GO. Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13/08/2008, DJ 24/10/2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557455>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017, DJ 02/10/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário: RE 574.706/PR. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 13/05/2021, DJ 12/08/2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em: 21 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário: RE 593.849/MG. Relator(a): Min. Edson Fachin, julgado em 19/10/2016, DJ 05/04/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>. Acesso em: 20 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula773/false>. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Jurisprudência em teses. Edição 174. Brasília, 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/docs_internet/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprudencia%20em%20Teses%20174%20-

%20Dos%20Crimes%20Contra%20a%20Ordem%20Tributaria%20Economica%20e%20Contra%20as%20Relacoes%20de%20Consumo%20-%20III.pdf. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Sétima Câmara Criminal). Agravo em Execução: 70046798831. Relator(a): Desa. Naele Ochoa Piazzeta, julgado em 26/04/2012, DJe 10/05/2021. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Terceira Câmara Criminal). Apelação Crime: 70024920563. Relator(a): Des. Vladimir Giacomuzzi, julgado em 16/10/2008, DJe 24/10/08. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Oitava Câmara Criminal). Apelação Crime: 70081292120. Relator(a): Desa. Naele Ochoa Piazzeta, julgado em 30/10/2019, DJe 24/01/2020. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Primeiro Grupo Criminal). Revisão Criminal: 70055717854. Relator(a): Des. Julio Cesar Finger, julgado em 06/06/2014, DJe 27/06/2014. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/novo/busca/?return=proc&client=wp_index. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Turma Recursal Criminal). Recurso Crime: 71005766399. Relator(a): Edson Jorge Cechet, julgado em 09/05/2016, DJe 18/05/2016. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/buscas/jurisprudencia/exibe_html.php. Acesso em: 24 out. 2021.

COÊLHO, Sacha.Calmon. N. Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-4790-3/>. Acesso em: 15 out. 2021.

DUTRA, Carlos R. A. A evolução histórica do controle de constitucionalidade de leis e seu papel no século XXI. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/bibliotecaDigital/470_arquivo.pdf. Acesso em: 25 ago. 2021.

FELDENS, Luciano. Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

FORNAZARI JUNIOR, Milton. Aplicação dos princípios constitucionais aos crimes econômicos. In Revista criminal: ensaios sobre a atividade policial. São Paulo, v. 2, n. 2, p. 119-140, jan./mar., 2008. Disponível em: http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=86464. Acesso em: 25 out. 2021.

GALVÃO, Fernando. Direito Penal: parte geral. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil 1: parte geral, obrigações e contratos. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

GONÇALVES, Victor.Eduardo. R. Coleção sinopses jurídicas: volume 24, tomo II - Legislação penal especial. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610549/>. Acesso em: 10 out. 2021.

GONÇALVES, Victor.Eduardo. R. Esquematizado - Legislação Penal Especial. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594959/>. Acesso em: 09 out. 2021.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad. MENDES, Gilmar. F. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. 9788530994198. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994198/>. Acesso em: 23 ago. 2021.

KIYOSHI, Harada.; LEONARDO, Musumecchi. F.; POLIDO, Gustavo Moreno. Crimes contra a Ordem Tributária. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 12 out. 2021.

LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

MELLO, Marcos.Bernardes. D. Teoria do fato jurídico - Plano de existência. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611898/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

MELLO, Marcos.Bernardes. D. Teoria do fato jurídico - Plano de validade. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611911/>. Acesso em: 26 ago. 2021.

MENDES, Gilmar. F.; BRANCO, Paulo. G. Curso De Direito Constitucional. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555593952/>. Acesso em: 24 ago. 2021.

MIGALHAS. Tese do século: Impacto da decisão do STF sobre ICMS é de R\$ 358 bi., 21/07/2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/348355/tese-do-seculo-impacto-da-decisao-do-stf-sobre-icms-e-de-r-358-bi>. Acesso em: 25 set. 2021.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. São Paulo: Atlas, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597027648/>. Acesso em: 24 out. 2021.

NIKITENKO, Viviani Gianine. Funcionalismo-sistêmico penal de Günther Jakobs: uma abordagem à luz do Direito Penal mínimo e garantista. In Revista Direito em Debate. Ijuí, ano XIV, n° 25, jan./jun. 2006. p. 123-135. Disponível em: <https://revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/issue/view/46>. Acesso em: 12 out. 2021.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 12. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555594706/>. Acesso em: 10 out. 2021.

PRADO, Luiz Regis. Bem Jurídico Penal e Constituição. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982638/>. Acesso em: 12 out. 2021.

PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559641192/>. Acesso em: 09 out. 2021.

PRADO, Luiz Regis. Tratado de Direito Penal Brasileiro - Parte Geral - Vol. 1. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640447/>. Acesso em: 12 out. 2021.

ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Trad. CALLEGARI, André Luís; GIACOMOLLI, Nereu José. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

SCANDELARI, Gustavo. B. Aspectos básicos da objetividade jurídica dos crimes econômicos. In Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal. n. 54, v. 9, 2013. p. 65-70. Disponível em: <http://ibccrim.vpn.acelerati.com.br:5180/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=77544&iIndexSrv=1>. Acesso em: 10 out. 2021.

SILVA, Guilherme. V. B. O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2020.

SILVA, Ivan Luiz da. O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal. In Revista de Informação Legislativa. Ano 50, nº 197, jan./mar. 2013. p. 65-74. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/197/ril_v50_n197_p65.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

SILVA, Pablo R. Alflen da. A técnica das leis penais em branco como instrumento oportuno em um direito penal do risco. In Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia. Uberlândia, v. 36, p. 355-385, 2008. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/index>. Acesso em: 03 nov. 2021.

TUTIKIAN, Cristiano. Prevenção geral positiva e proteção de bens jurídicos: Possibilidades e contradições no Estado Democrático de Direito. In Revista de Informação Legislativa. Brasília, ano 45, nº 177, jan./mar. 2008. p. 243-255. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/177/ril_v45_n177_p243.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

ZAVASCKI. Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.