

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO
MESTRADO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

Francys Ricardo Menegon

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES PROFERIDAS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA FRENTE AOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE**

Brasília - DF

2014

Francys Ricardo Menegon

**MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES PROFERIDAS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA FRENTE AOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação *Stricto Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação do Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago.

Brasília - DF

2014

DEDICATÓRIA

Dedico este singelo trabalho ao meu grande amigo Dr. Albino Carlos Krizizanowski, pelo seu exemplo de vida, de caráter, de garra, e por jamais ter permitido que eu desistisse.

AGRADECIMENTOS

Finalmente é chegada à hora. Sinto-me privilegiado, pois neste momento tão especial, direta ou indiretamente, várias foram as pessoas responsáveis pelo êxito deste trabalho.

Aos meus pais José Ademir e Joice Carmen, e ao meu irmão Krysthian Eduardo, todo o meu amor, carinho, gratidão, admiração e respeito, pois sem vocês eu não me tornaria a pessoa que me tornei hoje.

Quero saudar e agradecer em especial meu orientador Professor Doutor Marcus Firmino Santiago, pela amizade, liberdade, solidariedade, paciência, pelo apoio nos momentos de angústia e incerteza, pelo respeito demonstrado às minhas idéias, mas principalmente por sua imensa bondade para com este orientando que tanto o solicitou nos momentos de dificuldade.

Aos meus colegas do Curso de Mestrado do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP, pelas palavras de incentivo e, particularmente, por compreenderem minhas ausências, dando-me suporte na etapa final desta pesquisa.

E por fim, quero agradecer a Albino Carlos Krizizanowski, Neuza Souza de Oliveira e a Jorge Antonio Krizizanowski, por todo o apoio e carinho e dizer-lhes que vocês são a família que Deus me permitiu escolher. E todos aqueles que, a seu modo, estiveram comigo, torcendo para que tudo desse certo, e hoje compartilham da alegria e do prazer de ver realizado este trabalho.

RESUMO

Trata-se de um estudo bibliográfico, que aborda a segurança jurídica em matéria tributária no direito brasileiro, onde verifica-se a extensão temporal deste instituto em matéria tributária e sua relativização em virtude da utilização do juízo de ponderação frente a outros princípios constitucionais e as consequências trazidas aos contribuintes. Serão analisadas algumas decisões do Supremo Tribunal Federal com aplicação de modulação de efeitos, e a utilização do argumento pragmático nas decisões judiciais com modulação de efeitos e o impacto aos contribuintes em virtude da utilização deste instituto. Direitos fundamentais e os direitos fundamentais do contribuinte inseridos na Constituição Federal, bem como a violação aos princípios fundamentais e aos direitos fundamentais do contribuinte na tomada de decisão de modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal. Por fim, a interpretação em torno do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, analisando a modulação dos efeitos como afronta aos direitos fundamentais básicos do contribuinte, ou restringir os efeitos da decisão judicial em matéria tributária como forma de proteção aos cofres públicos. O objetivo do presente estudo é responder ao questionamento acerca do efeito *ex nunc* aplicado à decisão judicial em matéria tributária pelo Supremo Tribunal Federal como forma de “calote jurídico” ou como “medida garantidora de direitos fundamentais”. Para isto, foi apresentado um procedimento histórico e uma abordagem hermenêutica.

Palavras-chave: Controle de Constitucionalidade. Efeito *Ex Tunc*. Efeito *Ex Nunc*. Modulação de Efeitos. Segurança Jurídica. Direitos Fundamentais.

ABSTRACT

This is a bibliographic study that addresses the legal certainty in tax matters in Brazilian right, where the temporal extension of the institute in tax matters and its relativization due to the use of judgment in balancing against other constitutional principles it appears and consequences brought on taxpayers. Will analyze some decisions of the Supreme Court to apply modulation effects, and the use of the pragmatic argument in judicial decisions with modulation effects and the impact on taxpayers arising from the use of this institute. Fundamental rights and the fundamental rights of the taxpayer entered into the Federal Constitution, as well as violation of fundamental principles and fundamental rights of the taxpayer in making the decision of modulating the effects by the Supreme Court. Finally, around the interpretation of Article 27 of Law n°. 9.868 of 1.999, analyzing the effects of modulation as an affront to basic fundamental taxpayer rights, or restrict the effects of the court decision on tax matters as a way of protecting the public coffers. The aim of this study is to answer the question about the effect *ex nunc* applied to the court ruling on tax matters by the Supreme Court as a form of "legal cap" or "guarantor extent of fundamental rights." For this, a historical process and a hermeneutic approach was presented.

Keywords: Control of Constitutionality. *Ex Tunc* effect. *Ex Nunc* effect. Effects Modulation. Legal Certainty. Fundamental Rights.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: Artigo

c/c: Combinado com

CTN: Código Tributário Nacional

CPC: Código de Processo Civil

CF: Constituição Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

STF: Supremo Tribunal Federal

TRF: Tribunal Regional Federal

TJ: Tribunal de Justiça

RE: Recurso Extraordinário

REsp: Recurso Especial

EC: Emenda Constitucional

LC: Lei Complementar

LO: Lei Ordinária

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADIN: Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADO: Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

ADC: Ação Direta de Constitucionalidade

ADPF: Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental

MI: Mandado de Injunção

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
01 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 Algumas decisões em matéria tributária do Supremo Tribunal Federal com aplicação de modulação de efeitos.....	13
1.2 Efeitos ao contribuinte em virtude da modulação aplicada às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária.....	14
1.3 A utilização do argumento pragmático nas decisões judiciais com modulação de efeitos.....	16
02 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	24
2.1 O princípio da segurança jurídica no direito tributário brasileiro.....	24
2.2 Os conteúdos fundamentais da segurança jurídica.....	29
2.3 A segurança jurídica e a inalterabilidade das posições jurídicas consolidadas.....	31
2.4 O princípio da segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária.....	34
2.5 A modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica e aos direitos fundamentais do contribuinte.....	37
03 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO GARANTIA A DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES.....	39
3.1 Direitos fundamentais e suas restrições.....	41
3.2 A tese dos limites dos limites nos direitos fundamentais e sua correlação com o princípio da proporcionalidade.....	43
3.3 Direitos fundamentais do contribuinte.....	47
3.4 A violação aos direitos fundamentais do contribuinte em virtude do uso do argumento pragmático nas decisões judiciais em matéria tributária.....	49
3.5 Violações aos princípios fundamentais e aos direitos fundamentais do contribuinte na tomada de decisão de modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.....	52

04 A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA O CONTRIBUINTE.....	57
4.1 A análise do dispositivo do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 e as divergências encontradas na doutrina acerca de sua inconstitucionalidade.....	58
4.2 Algumas questões acerca das expressões: “razões de segurança jurídica” e “excepcional interesse social” contidas no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999.....	63
4.3 O efeito temporal <i>ex tunc</i> como regra geral da decisão de declaração de inconstitucionalidade de lei.....	66
4.4 A aplicação do efeito temporal <i>ex nunc</i> pelo Supremo Tribunal Federal como forma de modulação de efeitos da decisão.....	69
4.5 Utilização da teoria do juízo de ponderação nas decisões judiciais em matéria tributária como medida garantidora de direitos fundamentais.....	71
4.6 A modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária como afronta aos direitos fundamentais do contribuinte.....	73
4.7 As implicações na repetição de indébito tributário em virtude da modulação dos efeitos das decisões.....	75
4.8 Análise de alguns casos relevantes em matéria tributária que possuem decisões com modulação de efeitos.....	80
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	90
REFERÊNCIAS.....	97

INTRODUÇÃO

Pretende-se, com a realização da presente dissertação de mestrado, chegar a uma resposta coerente acerca da modulação de efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, verificando se este instituto é uma maneira de garantir os direitos fundamentais da coletividade ou ainda se estamos diante de uma forma de vantagem do fisco frente aos contribuintes.

Serão entabuladas questões que cercam a realidade fática dos casos concretos e o posicionamento deste operador do direito frente às decisões emanadas pela Suprema Corte, inserindo-se este trabalho de conclusão de curso na linha de pesquisa os “Direitos e Garantias Fundamentais” do Programa de Mestrado em Constituição e Sociedade do IDP – Instituto Brasiliense de Direito Público.

Assim, será analisado se o Supremo Tribunal Federal ao utilizar a modulação de efeitos nas decisões proferidas em matéria tributária, utilizando-se do argumento pragmático nas decisões judiciais e tendo estas decisões sido calcadas nos requisitos de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” está ou não interferindo em direitos fundamentais dos contribuintes em favor do Estado.

O Direito é um mecanismo, uma forma de restrição ao poder outorgado ao Estado, fruto e ferramenta da racionalidade humana, onde se almeja a concretização dos valores fundamentais da humanidade, dentre os quais merece especial evidência a segurança jurídica e a justiça. A segurança é um dos valores essenciais da humanidade, que ao Direito coube resguardar. Ao lado do valor de justiça, ela tem sido referência como elemento que, no Direito, perpassa à relatividade no tempo e no espaço.

O nosso ordenamento jurídico certamente comporta, em suas diversas áreas e em especial no que concerne às relações do cidadão com o Estado, muitos aperfeiçoamentos que podem melhorar os instrumentos de controle do poder. No presente estudo, vamos cuidar de um deles em especial, a modulação temporal dos efeitos das decisões da Suprema Corte, onde tem se verificado importância indiscutível também salientado em estudos jurídicos relevantes.

Com o presente estudo almeja-se demonstrar que ainda existe um grande trajeto a ser percorrido entre os direitos fundamentais do contribuinte estabelecidos de maneira teórica no texto Constitucional, e a sua efetivação na realidade fática da relação jurídica tributária vivenciada pelo contribuinte. Estes são os motivos pelos quais se verifica a necessidade de se tomar algumas medidas que podem ser adotadas para que realmente possa haver uma mudança, com a finalidade de se efetivar de forma ampla esses direitos essenciais.

Dessa forma, em um primeiro momento se fez necessário o estudo do princípio da segurança jurídica, tema este, que nos últimos anos, tem suscitado debate intenso, abrindo-se em diversas polêmicas e dissensões entre constitucionalistas, estudiosos do Direito e processualistas mais eminentes.

Disso, se estudará a segurança jurídica, os seus efeitos objetivos em relação a terceiro e sua relativização, tendo em vista que tudo isso faz parte do mecanismo instrumental que dá efetividade à decisão, onde se verificará se esta última se consubstancia em uma barreira intransponível à discussão ampla do tema, principalmente se houver arranhão ao sentido constitucional da norma interpretada.

Ademais, analisaremos alguns casos recentes envolvendo matéria tributária em que se pode averiguar a influência do princípio da segurança jurídica na sua dimensão de confiança legítima, seja nas declarações de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, seja no que diz respeito à alteração de jurisprudência reiterativa dos Tribunais Superiores.

Dessa forma, num ou noutro caso, tentaremos indicar as soluções que nos pareçam harmonizar de forma mais adequada os diversos interesses envolvidos em cada caso concreto, privilegiando não somente as legítimas expectativas dos contribuintes, mas também os demais direitos e garantias consubstanciados na Constituição Federal.

Assim, conciliar princípios, harmonizar o sistema tributário e encontrar parâmetros transparentes que permitam uma fenomenologia completa da radiografia entre a coisa julgada e a inconstitucionalidade mostra-se como divisor de águas e importante fator de interpretação cotidiana emprestada ao sentido das regras de obrigação tributária e de garantia dos direitos fundamentais do contribuinte.

Neste diapasão, no terceiro capítulo da presente pesquisa, tratar-se-á sobre os direitos e garantias fundamentais, formulando o conceito de normas de direitos

fundamentais, as suas teorias, bem como, as funções destes direitos essenciais, analisando a violação dos direitos fundamentais e os mecanismos de efetivação dos direitos e garantias fundamentais.

Na busca de uma definição de direitos fundamentais recorreremos primeiramente a Robert Alexy, em sua *Teoria dos Direitos Fundamentais*, muito embora caiba aqui uma advertência de que mais do que uma definição de direitos fundamentais, o mesmo se preocupou com a formulação de uma teoria geral dos referidos direitos, principalmente na análise da estrutura da norma de direito fundamental.

Os princípios são normas jurídicas que são sujeitas a uma análise e a uma ponderação por parte dos operadores do direito, ao contrário das regras, que são normas que expressam imperatividade, proibindo, impondo ou permitindo uma determinada conduta. Os princípios podem coexistir, as regras, ao contrário, são antinômicas, e se excluem caso haja conflitos entre elas.

Outrossim, os direitos fundamentais exercem diversas funções na ordem jurídica constitucional. Isso se baseia não só pelo âmbito histórico na qual os direitos fundamentais foram concebidos, mas sim no surgimento de gerações ou dimensões de direitos essenciais, tais como: direitos de liberdade, de igualdade, de solidariedade e de globalização política, que são, respectivamente, direitos de primeira, segunda, terceira e quarta dimensão, em face das quais, cada qual exerce um papel diversificado.

Dessa forma, após o estudo dos direitos fundamentais, passaremos ao quarto e último capítulo da presente pesquisa, ao estudo aprofundado e específico acerca da modulação dos efeitos das decisões judiciais, fazendo uma análise acerca do disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, e a sua utilização pelo Supremo Tribunal Federal, voltando sua análise em relação às questões envolvendo matéria tributária.

Neste sentido, verificou-se que o Direito, durante muito tempo, manifestou o posicionamento de que todo preceito inconstitucional não gerava qualquer efeito no mundo jurídico desde a sua criação. Assim declarada pelo órgão competente à desconformidade do preceito normativo perante a Constituição, esta declaração deveria produzir necessariamente efeitos *ex tunc*. Contudo este posicionamento vem sendo alterado no decorrer da história jurídica, com a possibilidade de modular os efeitos das decisões judiciais, mudando consideravelmente a aplicabilidade desses direitos fundamentais alicerçados na constituição.

Assim, o quarto capítulo da presente pesquisa aborda relevante tema enfrentado cada vez mais pelo constitucionalismo brasileiro e aplicável aos diversos campos do Direito. O seu interesse prático é extraordinário e atualíssimo, especialmente para o Direito Tributário, que conheceu a primeira decisão no âmbito do Supremo Tribunal Federal que efetivamente aplicou o instituto em precedente firmado em junho de 2008.

A modulação temporal dos efeitos da decisão de Corte Suprema não é inédita e tampouco original do direito brasileiro. Sendo que, no direito estrangeiro, alguns países já dispuseram sobre a possibilidade de aplicação da modulação dos efeitos temporais da decisão de suas respectivas Cortes Supremas ou Constitucionais, previstas em sede constitucional, na seara legal ou reconhecidas pela jurisprudência.

O presente trabalho orienta-se pela análise da faculdade desempenhada pela Corte Maior, como conseqüência da utilização do princípio da ponderação de bens, metodologia esta, destinada à solução dos conflitos entre princípios jurídicos. Almeja-se desta maneira, restringir os contornos do instituto, com uma expectativa de cooperar para o seu emprego de maneira racional e motivada, em razão das circunstâncias do caso concreto, na declaração de inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária.

Outrossim, o presente estudo tem ainda como finalidade fixar parâmetros, alicerçados na jurisprudência, para que haja uma verdadeira interpretação e aplicação da modulação dos efeitos das decisões judiciais na seara tributária, com intuito de assegurar a efetivação do princípio da segurança jurídica e proteção dos direitos fundamentais do contribuinte no caso concreto. Sobretudo, quando da decisão de inconstitucionalidade de uma norma jurídica tributária emanada do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, a presente pesquisa é de grande relevância no atual cenário jurídico brasileiro, em razão da recente criação do instituto, motivo pelo qual foi ainda pouco utilizado pelo Supremo Tribunal Federal. O campo de pesquisa se limitará a questões envolvendo matéria tributária, analisando se a modulação dos efeitos serve como medida garantidora de direitos fundamentais básicos da coletividade ou simplesmente é utilizada como uma forma de vantagem do fisco frente aos contribuintes.

1 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O presente estudo tem pertinência em virtude da aplicação pelo Supremo Tribunal Federal do instituto da modulação dos efeitos das decisões proferidas em matéria tributária, instituto este com previsão no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1.999 que em virtude de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social poderá esta Corte restringir os efeitos da decisão de nulidade.

Assim, se faz necessário a presente pesquisa tendo em vista que, embora seja possível, ao menos em tese, vislumbrar a modulação dos efeitos das decisões que declarem a inconstitucionalidade da norma de incidência tributária, salvo raríssimas exceções, especialmente para que a doutrina prospectiva, que busca garantir a segurança jurídica e a confiança depositada pelos contribuintes em suas instituições, não seja utilizada de forma desvirtuada e inoportuna para cercear os direitos a eles garantidos constitucionalmente.

Em matéria tributária, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a questão jurídica relacionada à possível aplicação da modulação temporal dos efeitos de decisão judicial foi levantada em alguns relevantes casos, onde, neste primeiro momento, se faz necessária uma breve análise destes julgados, apontando os fundamentos trazidos pelos ministros de Corte acerca da modulação de efeitos, a fim de demonstrar o caráter relevante desta pesquisa.

1.1 Algumas decisões em matéria tributária do Supremo Tribunal Federal com aplicação de modulação de efeitos

Primeiramente, cumpre ressaltar que no presente tópico não se entrará no mérito dos julgados aqui apresentados, tendo em vista não ser este o objetivo da presente pesquisa, ou seja, rediscutir a matéria julgada, mas sim, apresentar um panorama jurisprudencial acerca da modulação de efeitos das decisões proferidas na seara tributária.

A Lei nº 9.868 de 1.999, no artigo 27, dispõe que, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança

jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

A Corte, quando declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 1.991, que fixava o prazo de dez anos para a recuperação de crédito por parte das autoridades previdenciárias, fixando-se o prazo em cinco anos, fez parecer que caminharia em direção contrária ao posicionamento das demais Cortes Mundiais.

Contudo, por maioria, afirmou-se que os contribuintes cobrados após os cinco anos não teriam direito à restituição, a menos que já tivessem ajuizado ações ou apresentado solicitações administrativas até a data do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, realizado em 11 de junho de 2008. Apesar do susto que a decisão trouxe, o Supremo retomou sua jornada na concretização dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Posteriormente, a Corte, por maioria, rejeitou o pedido formulado pela União de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1.992, que previa o recolhimento de contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas físicas.

Outro julgado notório na esfera tributária, em que o Supremo Tribunal Federal foi obrigado a se posicionar em relação à modulação, é a tese defendida pelos contribuintes de que na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tais operações tinham direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

O resultado final do julgamento foi comemorado como uma dupla vitória do Fisco que, no mérito, obteve o reconhecimento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal de que as empresas não teriam direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, e na questão de ordem suscitada sobre a modulação temporal dos seus efeitos, obteve a decisão definitiva de que ela seguiria a regra geral e seria aplicada com efeito *ex tunc*.

1.2 Efeitos ao contribuinte em virtude da modulação aplicada às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária

Não obstante, às decisões que declaram a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei tributária poderão ser atribuídos efeitos prospectivos em virtude do disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, possibilitando ao Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros e em vista de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os efeitos da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Ao falar de modulação de efeitos, o Professor Saul Tourinho Leal destaca que quando uma lei é declarada inconstitucional, dependendo da gravidade dos efeitos por ela gerados, é possível preservar a existência da lei até certo período, que pode ser a data do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade, operando-se, aí, efeitos *ex nunc*, ou, até mesmo, uma data futura, fixada pela Corte.¹

Isso seria modulação de efeitos, ou seja, a possibilidade de fixar a partir de quando a nulidade decorrente da lei declarada inconstitucional passará a incidir. Portanto, mediante juízo de ponderação entre a proteção da confiança legítima do contribuinte, o interesse público envolvido e a supremacia da Constituição Federal, poderá o Supremo Tribunal Federal atribuir efeitos apenas para o futuro às suas decisões que declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

Assim, por exemplo, a decisão proferida em controle concentrado pela inconstitucionalidade da norma de incidência tributária, em regra, obriga a Administração a restituir os valores indevidamente recolhidos ou pagos a maior por todos os contribuintes, respeitando o prazo prescricional de cinco anos.

No entanto, decidindo o Supremo Tribunal Federal pela atribuição de efeitos prospectivos à decisão que declara o tributo inconstitucional, ou seja, efeitos *ex nunc*, muito embora assim não nos pareça adequado, como veremos mais detalhadamente no decorrer desta pesquisa, impedirá a repetição do indébito dos tributos pagos anteriormente à sua edição, em decorrência da modulação de efeitos aplicada à decisão.

Ademais, nos socorrendo das palavras do Professor Humberto Ávila, em que como a atribuição de efeitos prospectivos à decisão envolve a superação da regra de nulidade e um contrassentido relativamente à obediência à Constituição, não é qualquer tipo de

¹LEAL, Saul Tourinho. **Controle de constitucionalidade moderno**. Niterói: Impetus, 2010, p. 335.

instabilidade institucional ou de afetação da credibilidade do ordenamento jurídico que pode justificar a sua utilização.²

Ainda, apenas nos casos em que a decretação de nulidade da norma impugnada causar elevado estado de insegurança jurídica é que estará justificada a atribuição de efeitos prospectivos. Não sendo assim, haverá um barateamento do postulado da supremacia da Constituição e, com isso, um incentivo à prática de atos inconstitucionais.³

Neste diapasão, a segurança jurídica e seus consectários destinam-se à proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, de modo geral, e dos administrados e contribuintes, de maneira particular. Daí porque é juridicamente robusto o argumento de que as “razões de segurança jurídica” não podem ser invocadas contra os cidadãos e contribuintes em favor do Estado.

Cumprir destacar, que o próprio Supremo Tribunal Federal já afastou, em algumas oportunidades, a possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos às decisões de inconstitucionalidade da norma tributária, justamente para que não se estimule a criação de tributos afrontosos à Constituição Federal.

1.3 A utilização do argumento pragmático nas decisões judiciais com modulação de efeitos

Para se chegar a uma conclusão nesta presente pesquisa, se fez necessário o estudo do pragmatismo jurídico que surgiu como reação alternativa ao racionalismo, que focava o âmbito da sua análise apegando-se à lógica e ao empirismo e entendia a realidade como algo previamente pronto ou completo. Em contraposição, buscou-se focar sua esfera de exames das diferentes possibilidades, incluindo principalmente as conseqüências práticas do jogo.

Dessa forma, o pragmatismo trouxe a possibilidade de falar das verdades no plural. Além de seguir o consolidado conhecimento lógico, alargou também o espectro de exame para os sentidos, levando em conta até as experiências místicas, desde que úteis e

²ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 582.

³ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 582.

satisfatórias. Assim, a realidade estaria sempre em construção e necessariamente aguardando parte de seu aspecto futuro.

Portanto, o pragmatismo aplicado ao direito no máximo exime os juízes da alegação de estarem engajados numa atividade científica neutra de casar os fatos com as leis, em vez de numa atividade basicamente política de formulação e aplicabilidade de políticas públicas chamadas de direito.

Ainda, no presente tópico, faz-se uma breve análise da influência do pragmatismo no comportamento judicial, bem como, levantou-se algumas objeções acerca do pragmatismo jurídico e a verificação da utilização do argumento pragmático nas decisões judiciais, analisando as possíveis violações aos direitos fundamentais do contribuinte em virtude do uso do fundamento pragmático em matéria tributária.

O Pragmatismo filosófico surgiu nos Estados Unidos da América entre o final do século XIX e início do século XX, prelecionando que a averiguação das idéias e das ações seriam por meio de suas conseqüências, estas capazes de conceituar o seu efetivo significado, havendo um vínculo necessário e indissociável com a experiência do mundo real e as suas conseqüências práticas.

Sobre pragmatismo, veja-se o que preceitua o professor William James citado por Richard Allen Posner em sua obra *Direito, Pragmatismo e Democracia*:

Um pragmatista vira as costas resolutamente e para sempre para muitos hábitos arraigados, caros aos filósofos profissionais. Afasta-se da abstração e da insuficiência, de resoluções verbais, de razões ruins *a priori*, de princípios fixos, sistemas fechados e origens e absolutos fingidos. Volta-se para a concretude e a adequação, para os fatos, para a ação e para o poder. Isso representa tornar reinante o temperamento do empiricista e abandonar sinceramente o temperamento do racionalista. Significa ar livre e possibilidade junto à natureza, oposição ao dogma, à artificialidade e à pretensão de finalidade na verdade.⁴

O pragmatismo não só inseriu o sólido conhecimento lógico para o exame das questões como também utilizou-se dos sentidos, das experiências, inclusive as místicas -

⁴ POSNER, Richard A. *Direito, pragmatismo e democracia*; tradução Teresa Dias Carneiro; revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 19.

na medida em que forem úteis e satisfatórias -, na construção de uma realidade em constante mudança e conseqüentemente aguardando as perspectivas do futuro.

Veja-se o que preceitua William James:

Admitindo-se que há condições que limitam a aplicação do imperativo abstrato, o tratamento pragmatista da verdade repassa por sobre nós em toda a sua plenitude. Nosso dever no sentido de concordar com a realidade é visto como que fundamento em uma conjuntura perfeita de experiências concretas.⁵

Assim o pensamento pragmático é uma forma de aplicação avaliativa para a constatação e averiguação, se entre os conceitos e as teorias, há uma relação de maneira definitiva com a experiência. Portanto, o pragmatismo nada mais é do que a filosofia prospectiva, enfrentando não apenas a verdade, mas, sobretudo a realidade como algo flexível, aguardando obter a sua forma final com as nossas próprias mãos.

Ao tratar-se da relação do pragmatismo com a experiência, a autora Thamy Pogrebinschi discorre:

Em outras palavras, trata-se de reivindicar considerações às crenças políticas, religiosas, científicas, enfim, à cultura da sociedade e às relações que mantém com as instituições e práticas sociais. A este corpo de crenças o pragmatismo chama de experiência. E a experiência é o conceito-chave para que se possa compreender a idéia de contexto; aliás, em termos gerais, pode-se dizer que a experiência é o mais abrangente dos contextos. Associado ao conceito de experiência está outro de extrema relevância para o pragmatismo, qual seja o conceito de prática. A prática é o principal elemento constitutivo da experiência; além de ser o conceito presente no seio do antifundacionalismo e do conseqüencialismo pragmatista, como vimos, o é também – e principalmente – de seu contextualismo.⁶

⁵ JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005, p. 127.

⁶ POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria política e social**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005, p. 49.

A seara política também merece uma análise mais minuciosa neste contexto, principalmente quando se refere à democracia, eis que esta, enquanto forma de governo, a qualquer momento pode ser alterada ou revisada sem, contudo atingir a sua idéia central, até mesmo por que sempre haverá um meio de confabulação política para que a democracia continue funcionando.

A filosofia é uma ciência pautada no espírito especulativo sobre uma questão epistemológica de um determinado objeto de estudo. Neste sentido, a sua aplicação pragmática também se preocupa com a questão epistemológica, que em síntese afirma que a verdade é um resultado da aplicação de um pensamento empiricamente testada, negando, contudo, a possibilidade do caráter subjetivo integrar essa verdade.

A compreensão dos problemas jusfilosóficos, inclusive a sua própria existência, requer do estudioso um caráter especulativo inerente a filosofia. Esse caráter também se faz presente na filosofia do direito, onde por meio de suas origens e do seu nascedouro busca-se obter uma verdade despida de subjetivismo.

Nas palavras de Richard A. Posner:

O tom pragmático começou a assumir uma forma filosófica com os filósofos pré-socráticos e uma forma demótica na prática da democracia ateniense. Os sofistas – instrutores nas técnicas retóricas empregadas nas contendas legais e políticas nos tribunais atenienses e na Assembléia – construíram uma ponte entre as duas formas.⁷

Ainda, conforme o que explica o professor Richard Allen Posner:

o pragmatismo ortodoxo discorda da forma como a tradição central trata as proposições óbvias. Defende que muitos dos problemas tradicionais da filosofia podem ser dissolvidos se comprovados serem pseudoproblemas ou até ignorados completamente, como o problema do ceticismo, que é fundamental para a epistemologia.⁸

⁷POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro: revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 22.

⁸POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro: revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 28.

O pragmatismo ortodoxo não está completamente dissociado das decisões judiciais, na medida em que os temas filosóficos dos quais abordam, eventualmente se encontram nos processos judiciais.

Conforme ensina Posner:

O pragmatismo aplicado ao direito no máximo tira dos juízes a alegação de estarem engajados numa atividade científica neutra de casar os fatos com as leis, em vez de numa atividade basicamente política de formulação e aplicação de políticas públicas chamadas de direito. Essa é uma alegação feita em nome das teorias legais de esquerda, bem como de direita.⁹

Posner, ao explicar a teoria pragmática do direito, contribuiu para ciência jurídica ao correlacionar a distinção entre o pragmatismo filosófico e o cotidiano, ao explanar a diferença existente entre as conseqüências da decisão judicial, tanto no caso concreto, quanto de maneira sistêmica. Contribuiu ainda ao correlacionar a diferença entre pragmatismo e consequencialismo, bem como tentou reconciliar o pragmatismo com o positivismo.

De fato, a teoria pragmática da democracia defendida pelo autor fundamenta-se em fatos e conseqüências. Com isso, pretende afastar da tomada de decisão oficial as teorias filosóficas e morais que, segundo ele, limitam-se a trazer ao debate conceitualismos, generalidades, falsos moralismos e slogans.¹⁰

Assim, o pragmatismo jurídico considera, ao lado das conseqüências do caso concreto, também as conseqüências sistêmicas na prestação jurisdicional *ad hoc*. As conseqüências sistêmicas da adjudicação *ad hoc* são resumidas na expressão 'Estado de Direito'. Não há fórmula específica para sopesar entre as conseqüências do caso concreto e sistêmicas, continuidade e criatividade, a longo prazo e a curto prazo etc. É importante que o juiz pragmático adote a decisão mais razoável possível.¹¹

⁹POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro; revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 35.

¹⁰ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 56.

¹¹ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 62.

Posner correlaciona o ativismo judicial à idéia de democracia e esclarece que não há nenhum obstáculo que separe esses ideais. O doutrinador afirma também que a Suprema Corte exerce de forma indispensável uma função ativa no governo político do país, por meio do ato discricionário de interpretação constitucional, enquanto o ativismo judicial exarcebaria a competitividade institucional.

O pragmatismo, como teoria pragmática do comportamento judicial, tem sua definição esboçada por Richard A. Posner nos seguintes termos:

‘Pragmatismo’, no sentido pelo qual a palavra é utilizada na teoria pragmática do comportamento judicial, requer uma definição cuidadosa. Por enquanto, é suficiente anotar que a palavra refere-se ao fundamento dos julgamentos (legais e diferentes) nas conseqüências, em vez da dedução de premissas à maneira do silogismo. O pragmatismo assemelha-se à família do utilitarismo e, numa sociedade comercial como a nossa, ao bem-estar econômico, mas sem comprometimento quanto aos meios específicos pelos quais estas filosofias avaliam as conseqüências. No direito, o pragmatismo refere-se ao fundamento da decisão judicial nos efeitos que a própria decisão parece ter, em vez da linguagem de uma lei ou de um caso, ou mais genericamente numa regra preexistente.¹²

Em contraposição, à teoria legalista de julgar, parte da premissa de que as decisões judiciais são emanadas pela “lei”, sendo esta compreendida como um arcabouço de normas preexistentes e expressas em textos, afirma ainda que as decisões judiciais devem emanar de decisões anteriores do mesmo tribunal ou de instância superior ou, ainda, derivada desses materiais por meio de operações lógicas. Essa teoria é considerada a teoria “oficial” do Poder Judiciário no que se refere ao comportamento decisório.

Posner afirma que o princípio fundamental do pragmatismo jurídico é de que não há uma metodologia analítica geral, que possa distinguir o raciocínio jurídico de outros raciocínios práticos. O doutrinador admite que não se deve super valorizar o pragmatismo, como se tratasse de uma máquina com soluções confiáveis e corretas para as questões jurídicas levadas a apreciação jurisdicional.

¹² POSNER Richard A. **How judges think**. Cambridge: Harvard University Press, 2008, p. 40.

Um dos equívocos mais proeminentes da doutrina de Posner é a não aplicação ou instituição de nenhum controle de fiscalização e transparência dos atos decisórios, autorizando aos magistrados uma irrestrita discricionariedade na tomada de decisão, fato este que poderia ensejar em diversos posicionamentos diferentes para a mesma situação fática, podendo ainda gerar uma grande insegurança jurídica no seio social.

Um ponto extremamente fundamental levantado pelo autor, são as possíveis conseqüências do pragmatismo jurídico, que poderia gerar em seus adeptos um desleixo intelectual, no que se refere às buscas pelo conhecimento das normas que compõem o ordenamento jurídico.

Outrossim, afirma que na medida em que se reduzem as indagações de quais seriam os melhores resultados para um caso concreto levado a apreciação do poder judiciário, ocorria inevitavelmente a discricionariedade e subjetivismo na decisão do magistrado, que de maneira explícita ou implícita, simplesmente demonstraria as suas preferências pessoais e posicionamentos políticos.

O exame sobre o argumento pragmático ou consequencialista elaborado pela doutrina nacional, nasce de maneira lenta e gradativa, na medida em que há um longo caminho a ser percorrido para que haja uma apreciação com mais profundidade do tema, ao passo que desta maneira haja possibilidade de uma consolidação do trajeto percorrido com apontamentos de diferentes posicionamentos, eis que desta forma poderíamos ter um arcabouço crítico sobre o tema.

Ainda, aduz Andrade:

sob o olhar prático e embasados nos contrapontos suscitados por Ronald Dworkin, destaca-se que na seara da tomada de decisões judiciais o uso do argumento pragmático ou consequencialista é geralmente inadequado. As informações e dados, de que dispõem os ramos políticos no trâmite do processo legislativo, não são disponíveis aos magistrados antes do julgamento de questões, dados esses que lhe permitiriam formar a sua convicção.¹³

¹³ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 127.

Neste sentido, por mais que as informações e os dados pudessem ser disponibilizados em tempo hábil ao julgador, na prática não seria possível a sua compreensão total ou ainda que de forma parcial do texto, eis que faltaria capacidade técnica jurídica para que fosse possível compreendê-lo.

Além disso, ressalta o Professor Fábio Martins de Andrade:

é necessário tecer breves considerações sobre a possível influência dos órgãos da mídia, que freqüentemente divulgam notícias alarmantes sobre exagerados bilhões de reais que seriam desviados dos sistemas previdenciário, educativo, dentre outros, em razão de eventual declaração de inconstitucionalidade de determinado tributo, ou da majoração de sua alíquota.¹⁴

Contudo, caso as partes, contribuinte e fisco, utilizem dos argumentos pragmáticos ou consequencialistas, no momento em que debaterem a matéria tributária antes da prolação da sentença, em tese, esse debate e antagonismo, poderiam impedir a prevalência das notícias *ad terrorem*, veiculadas ou não pelos órgãos da mídia.

Há de se ressaltar também, que em sede preliminar o contribuinte na maioria das vezes, avalia os questionamentos das diversas áreas como a econômica, jurídica, contábil, societária, concorrencial, gerencial, a negocial entre outras, para então de maneira pragmática e consequencialista, avaliar se a lide que pretende levar a apreciação administrativa ou judicial vai valer à pena.

¹⁴ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 127

2 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Como marco teórico serão abordadas algumas formas de proteção no direito brasileiro ao contribuinte tributário em decorrência do princípio da segurança jurídica, pois esta, de indiscutível relevância no ordenamento jurídico pátrio, possui corolários próprios no âmbito do Direito Tributário.

2.1 O princípio da segurança jurídica no direito tributário brasileiro

Antes de iniciar-se o estudo sobre o princípio da segurança jurídica no direito tributário brasileiro, frisa-se que o presente estudo tem como finalidade abordar os principais aspectos relacionados ao princípio da segurança jurídica, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio e sua integração no ramo do Direito Tributário. Nesse passo, temos que o presente princípio se encontra intensamente relacionado ao Estado Democrático de Direito¹⁵, podendo ser considerado inerente e essencial ao mesmo, sendo um de seus princípios basilares que lhe dão sustentação.

A idéia de justiça assim como a idéia de segurança são certamente os mais importantes da humanidade em todos os tempos e por isto mesmo podemos dizer que integram a essência do Direito. São idéias que podem estar expressas em normas, ou não. Estão sempre presentes e são dotadas de enorme força.

Segurança e justiça na verdade são valores fundamentais que ao Direito cabe assegurar. Sem segurança, vale dizer, sem normas protetoras da segurança jurídica, o ordenamento jurídico seria absolutamente inútil. E sem normas que garantam a justiça sequer se pode pensar o Direito.

¹⁵ O Professor Bernardo Gonçalves Fernandes explica em sua obra que o Estado Democrático de Direito é muito mais que um princípio, configurando-se em verdadeiro paradigma – isto é, pano de fundo de silêncio – que compõe e dota de sentido as práticas jurídicas contemporâneas. Vem representando, principalmente, uma vertente distinta dos paradigmas anteriores do Estado Liberal e do Estado Social. Aqui a concepção de direito não se limita a um mero formalismo como no primeiro paradigma, nem descamba para uma materialização totalizante como no segundo. A perspectiva assumida pelo direito caminha para a procedimentalização, e por isso mesmo, a idéia de democracia não é ideal, mas configurando-se pela existência de procedimentos ao longo de todo o processo decisório estatal, permitindo e sendo poroso à participação dos atingidos, ou seja, da sociedade. (FERNANDES, 2010, p. 202).

Ao conceituar-se segurança jurídica pode-se tomar por ponto de partida as palavras do Professor José Afonso da Silva:

A segurança do direito, como visto, é um valor jurídico que exige a positividade do direito, enquanto a *segurança jurídica* é já uma garantia que decorre dessa positividade. Assim é que o direito constitucional positivo, traduzido na Constituição, é que define os contornos da segurança jurídica da cidadania.¹⁶

Dessa forma, deve-se lembrar que o princípio da segurança jurídica possui conexão direta com os direitos fundamentais e ligação com determinados princípios que dão funcionalidade ao ordenamento jurídico brasileiro, tais como a irretroatividade da lei, o devido processo legal, o direito adquirido, entre outros. Assim, pode-se destacar que em virtude da dinamicidade do direito na tentativa de acompanhar o desenvolvimento social, cabe aos legisladores a busca incessante de se aperfeiçoar o sistema legal do país.

Veja-se o que preceitua o professor José Afonso da Silva:

A segurança do direito se reflete à proteção do direito objetivo, à sua positividade; exige o seguro conhecimento das normas jurídicas, a possibilidade de comprovar com firmeza os fatos das quais depende sua aplicação, a segura aplicabilidade do direito estabelecido. Já a segurança jurídica de que se trata aqui se refere, não ao direito objetivo, e sim à *proteção dos direitos subjetivos*, em face das mutações formais do direito posto, em face especialmente das sucessão de leis no tempo e à necessidade de assegurar a estabilidade dos direitos adquiridos.¹⁷

A segurança do direito, nesse sentido, não se compadece com profundas desigualdades e misérias de milhões. Direito seguro legítimo só o é quando o seja para todos, quando essa segurança não seja apenas uma garantia de tranquilidade das classes

¹⁶SILVA, José Afonso da. **Recado ao tempo: democracia e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 17.

¹⁷SILVA, José Afonso da. **Recado ao tempo: democracia e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 19.

dominantes, mas a seja igualmente e na mesma proporção uma garantia de vida digna para as classes menos favorecidas.

Nesse sentido, veja-se o que relata o professor Romeu Felipe Bacelar Filho, em relação aos direitos contidos em nossa Constituição Federal:

De muito tempo vimos sustentando que a atual Constituição, diferentemente das sete Constituições anteriores, é fruto da participação de todos os segmentos da sociedade. Admitindo-se que possa estar impregnada por determinados vícios, tem como referencial a pessoa humana, não sendo por outra razão, que é justamente conhecida por “constituição cidadã”. A dignidade do ser humano foi erigida em fundamento do Estado Democrático de Direito: o principal destinatário é o homem em todas as suas dimensões.¹⁸

A segurança é um dos valores que informam o direito positivo. Em verdade, a positividade do direito é uma exigência dos valores da ordem, da segurança e da certeza jurídicas. A evolução do pensamento e da própria ciência jurídica sempre procurou afastar a insegurança e o caos nas relações sociais e jurídicas, ora agasalhando institutos como a prescrição, decadência e a coisa julgada, ora desenvolvendo conceitos como o da segurança jurídica e inserindo na legislação ordinária o imperativo de seu entendimento.¹⁹

Ao consagrar objetivamente a incidência dos institutos da prescrição e da decadência no processo, o que se está assegurando, em verdade, por meio dessas garantias processuais, é a altissonante ascendência dos direitos fundamentais indispensáveis à eficácia do direito à segurança, inscrito como valor e como direito no preâmbulo e no caput do artigo 5º da CF/88²⁰, tal qual a definitividade da coisa julgada material.

Nesse sentido, ressalta José Joaquim Gomes Canotilho:

¹⁸FILHO, Romeu Felipe Bacelar. **O princípio da coisa julgada e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 193.

¹⁹SILVA, José Afonso da. **Recado ao tempo: democracia e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 15.

²⁰ 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:

[...] O **princípio geral da segurança jurídica** em sentido amplo (abrangendo, pois, a idéia de protecção da confiança) pode formular-se do seguinte modo: o individuo têm o direito poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico (Grifos do autor).²¹

Como base da ordem jurídica e, principalmente, cumprindo uma função informadora no ordenamento, os princípios constitucionais não podem ser desrespeitados, isto é, não é concebível que, em um sistema jurídico determinado, uma norma, um ato administrativo ou mesmo uma sentença possam surgir em desacordo com eles. As normas pertencentes a um sistema jurídico informado por princípios constitucionais devem ser aplicadas em sintonia com eles, o que permite certeza e igualdade indispensáveis para obtenção da almejada segurança jurídica.

A professora Regina Maria Macedo Nery Ferrari assim preceitua a segurança jurídica:

Antes de qualquer coisa deve-se ressaltar que a expressão “segurança jurídica” encontra-se dentre aquelas que não possuem uma significação unívoca, precisa, mas que padece de certa imprecisão e fluidez, o que leva a caracterizá-la como plurissignificativa. Conseqüentemente, mesmo traduzindo a certeza do direito aplicável, não apresenta um só significado, ou seja, quando se pensa que a segurança jurídica significa o direito justo, determinar o seu conteúdo não é tarefa fácil, na medida em que em determinadas situações ninguém poderá se furtar de reconhecer que existe a presença do respeito à segurança jurídica e, em outros, a negação de sua existência é patente.²²

A segurança jurídica no âmbito dos atos jurisdicionais aponta para o caso julgado. O instituto do caso julgado assenta estabilidade definitiva das decisões judiciais, quer

²¹CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Lisboa: Almedina, 2003, p. 257.

²²FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Medida Provisória e Segurança Jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 214-215.

porque está excluída a possibilidade de recurso ou a reapreciação de questões já decididas e incidentes sobre a relação processual dentro do mesmo processo, sendo este no sentido formal, quer porque a relação material controvertida é decidida em termos definitivos e irretratáveis, impondo-se a todos os tribunais e a todas as autoridades, o caso julgado material.

Ao estudar-se o princípio da segurança jurídica em relação aos atos da administração, deve-se levar em conta o que preceitua J. J. Gomes Canotilho:

Relativamente aos actos da administração, o princípio geral da segurança jurídica aponta para a idéia de **força de caso decidido dos actos administrativos**. Embora não haja um paralelismo entre sentença judicial, força de caso julgado e acto administrativo, força de caso decidido, entende-se que o acto administrativo goza de uma tendencial imutabilidade que se traduz: (1) na *autovinculação* da administração na qualidade de autora do acto e como consequência de obrigatoriedade do acto; (2) na *tendencial irrevogabilidade* do acto administrativo a fim de salvaguardar os interesses dos particulares destinatários do acto (proteção da confiança e da segurança) (Grifos do autor)²³.

Há que se ressaltar que o princípio da segurança jurídica tem como sua principal finalidade promover a estabilidade das relações jurídicas. Pois mesmo que um ato tenha ocorrido em desconformidade com o preceito legal, sem causar prejuízos às partes, seu desfazimento poderá ser extremamente prejudicial para ambas as partes.

A existência da norma no momento da realização do ato é fundamento para a segurança jurídica que promove o respeito aos valores supremos da sociedade de certeza e igualdade, fundamento da segurança da vida das pessoas e das instituições. Tal colocação leva à necessidade de meditar sobre o princípio da irretroatividade e a sua exceção.

Considerar que a nova norma deve reger tanto os fatos futuros como os já sucedidos leva ao estado de insegurança o próprio direito, o que seria prejudicial, pois nenhuma situação ou ato jurídico poderia ser considerado seguro se estivesse permanentemente à mercê de uma mudança na legislação que o alterasse ou o considerasse inválido.

²³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Lisboa: Almedina, 2003, p. 257.

Ao estudar-se este princípio, é de particular interesse registrar que não se pode falar em segurança jurídica simplesmente pelo fato de que existe uma norma constitucional, isto porque pode existir Emenda Constitucional considerada inconstitucional por ferir princípios fundamentais. O que é necessário saber é se a lei possui um cunho de justiça e se a vontade do povo se manifesta, pois os princípios da lealdade e da justiça estão inerentes ao princípio da segurança jurídica de forma tal que não se pode falar de um sem aludir ao outro.

Ademais, o princípio da segurança jurídica se aplica com muito mais força às comunicações normativas produzidas no âmbito do Sistema Tributário Nacional. Na realidade, a segurança jurídica e a coisa julgada, assim como todas as chamadas categorias fundamentais de direito, são institutos pertencentes ao campo genérico da teoria geral do direito, que abrange conceitualmente todas as espécies dogmáticas em que se divide o direito positivo.

Em se tratando de matéria tributária, tanto o legislador constitucional como o regulamentar fizeram uso amplo dessas categorias, que assim foram tremendamente prestigiadas. Onde, se a ação estatal de tributar atinge a liberdade e o patrimônio e estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição Federal, é bem de ver que aquela faculdade que ao Estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais.

Nesse contexto, o princípio da segurança jurídica cresce muito em importância e passa a representar um lugar comum de força inigualável na condução dos raciocínios e argumentos produzidos pela doutrina e jurisprudência para fundamentar as decisões tomadas nesse sub-ramo do direito, em todos os momentos de produção de comunicação normativa.

2.2 Os conteúdos fundamentais da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica manifesta-se em variadas conformações institucionais e em todos os institutos eficazes para proteger a confiança e a fé cidadã que o ser humano deposita no sistema jurídico que lhe garante o direito à segurança.

A vida, o espírito e as relações sociais postulam um direito justo, mas pedem também, e antes de tudo, segurança. Segurança é o estado, a qualidade ou a condição de

seguro. Seguro é aquilo que está garantido, protegido, acautelado, é a tranqüilidade de ânimo, a ausência de preocupações, a isenção de cuidados.

Como assevera Radbruch, os dois valores fundamentais e universais da idéia de direito são a segurança e a justiça. A segurança e a justiça têm sido referidas como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço.²⁴

Inicialmente, importante repisar que a segurança é proclamada, no preâmbulo constitucional, como um dos valores “supremos” da sociedade brasileira. Não obstante, diversamente da tendência doutrinária francesa, tanto nossos constitucionalistas como o Supremo Tribunal Federal, ainda que reconheçam o elevado valor das disposições preambulares na interpretação das normas constitucionais, em voz uníssona têm afirmado que o preâmbulo da Lei máxima não é dotado de força obrigatória, salvo se expressamente reafirmados pelo próprio texto constitucional.

Quanto à palavra segurança, Humberto Ávila ensina:

Emprega-se a palavra “segurança” no sentido da busca do homem em se proteger contra ameaças externas (segurança externa, física ou objetiva), como ocorre no caso em que o homem pretende ficar protegido contra a violência, o crime ou a dor. Esse sentido pode ser ilustrado pelas expressões “dentro de casa o homem está seguro do frio” ou “em um abrigo antiaéreo o cidadão está seguro contra os efeitos de ataques aéreos” Nessa acepção, “estar seguro” significa o homem estar protegido de algo ou contra algo que represente uma ameaça externa à sua incolumidade física. Segurança, em vez de ausência de dúvida, é ausência de medo.²⁵

Ainda, no Estado Democrático de Direito a expectativa de direito à *segurança*, à semelhança do direito à inviolabilidade da vida, da liberdade ou da propriedade, ganha novas dimensões, materializa-se e expande-se, agora, não mais limitada a simples “fim” do Estado, mas como direito que deve ser concretizado, inclusive na sua feição de segurança jurídica.

²⁴RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997, p. 110.

²⁵ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 106.

Por sua vez, a segurança jurídica em face da sua natureza de direito fundamental, e na busca de seu aperfeiçoamento, sua concepção tem passado por uma evolução constante, sobre ela tem se debruçado grande parte da doutrina com o intuito de deitar conceitos efetivos e eficazes para a sua aplicação.

No entanto, especialmente em virtude das diversas perspectivas adotadas por cada um dos autores ao tratarem do tema (objetiva ou subjetiva, estática ou dinâmica), centrando a sua análise no ordenamento, nos atos e fatos jurídicos, nas pretensões subjetivas ou nas instituições, não existe um conceito unívoco de segurança jurídica.

2.3 A segurança jurídica e a inalterabilidade das posições jurídicas consolidadas

Considerando a necessidade de segurança jurídica e estabilidade do direito como requisitos essenciais para a própria convivência social e a realização do Estado, o postulado de não retroatividade das leis tem sido aceito, ainda que comporte exceções.

A lei nova, assim, não atinge os fatos anteriores ao início de sua vigência, nem as suas conseqüências, ainda que se produzam sob o império do direito atual. Em atendimento à segurança jurídica, a incidência de lei nova sobre os efeitos praticados na vigência de lei antiga é modalidade de retroatividade vedada pela Constituição Federal.

Assim, entre as garantias constitucionalmente asseguradas que encorpam o princípio da segurança jurídica como intangibilidade das posições jurídicas consolidadas estão o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a imutabilidade da coisa julgada que, previstos no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, se dirigem primeiramente ao legislador e, reflexamente, aos órgãos judiciários e administrativos.

Nesse sentido, segurança jurídica não é apenas um elemento essencial do Estado de Direito, mas também um princípio garantidor da certeza jurídica. Sua finalidade é a estabilidade e a previsibilidade das decisões, que reconduz à certeza e calculabilidade dos cidadãos em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos.

Dizemos que o instituto da coisa julgada tornou-se um direito-garantia no paradigma do Estado Democrático de Direito porque, enquanto garantia constitucional, visa estabelecer uma proteção direta e imediata aos direitos fundamentais. Sua finalidade é,

além de impedir a retroatividade da lei, garantir a observância do já falado princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, instituto da coisa julgada é o que irá garantir a certeza do direito, a realização do Estado de Direito Democrático, sendo inerente a ele. A coisa julgada, presente há muito nas Constituições brasileiras, foi, com o advento da Constituição da República de 1988, alçada a direito-garantia constitucional. Direito-garantia porque ao mesmo tempo em que a sociedade tem o direito de se ver respeitada a coisa julgada, ela assegura a certeza do direito, a segurança nas relações jurídicas daquela mesma sociedade.

Ainda, a procura da justiça não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por uma exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos, que inexistiria se não houvesse um termo além do qual a sentença se tornasse imutável. Por isso, se não houvesse esse limite, além do qual não se possa argüir a injustiça da sentença, jamais se chegaria à certeza do direito e à segurança no gozo dos bens da vida.

Assim, a coisa julgada não serve para fazer justiça material, serve para outorgar segurança ao direito, segurança às partes da contenda, segurança a terceiros que encontram na coisa julgada um porto seguro para a realização de outros negócios jurídicos. Faz, a seu modo, outra justiça, a formal, a única que importa para o direito. A segurança jurídica, realizadora da justiça formal, se sobrepõe a idéia de justiça material.

Nesse sentido Humberto Theodoro Júnior ensina:

Uma vez, porém, concluído o acerto da controvérsia, seja por sentença de imposição de sanção, seja por sentença puramente declaratória, a coisa julgada se estabelece com a mesma função, ou seja, a certeza jurídica em torno da relação controvertida se implanta com plenitude, vinculando as partes e o juiz.²⁶

Acrescenta ainda o Autor:

Essa situação jurídica cristalizada pela coisa julgada caracteriza-se por dois aspectos fundamentais: de um lado, vincula definitivamente as partes; de

²⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento** – vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 563.

outro, impede, as partes e juiz, de restabelecer a mesma controvérsia não só no processo encerrado, como em qualquer outro.²⁷

Entende-se que o princípio da segurança jurídica se sobrepõe ao da efetivação da justiça, que deverá ser alcançada de outras formas. No nosso sistema constitucional atual não se pode desconsiderar o instituto da coisa julgada, sob pena de o juiz poder usar de arbitrariedades, tornando o processo somente um instrumento para a realização da justiça, não tendo que se respeitar, necessariamente, os princípios constitucionais.

No caso, a coisa julgada é garantia constitucional da mais alta importância, onde através dela realiza-se o princípio da segurança jurídica, assegurando a certeza sobre a existência ou não de um direito que foi objeto de um litígio, por mais, correta ou injusta que seja a sua decisão, a coisa julgada impede a rediscussão da matéria.

Diante dessas considerações, fica claro que a função da norma da coisa julgada é proporcionar segurança jurídica às comunicações produzidas pelo direito, a idéia de justiça, dentro do sistema jurídico, é diversa da noção que esse conceito possui fora do direito.

Destarte, rigorosamente, quando a doutrina fala que *a coisa julgada pretende assegurar antes a segurança que a justiça*, na realidade focaliza esses dois valores sob óticas diversas, isto é, tomando como referência sistemas comunicativos distintos, por isso, é correto dizer que a segurança do direito não necessariamente deve corresponder à justiça da política, da economia ou da moral.

Nas palavras do Professor Luiz Rodrigues Wambier, este assim destaca o instituto da coisa julgada:

Trata-se de instituto que tem em vista gerar segurança. A segurança, de fato, é um valor que desde sempre tem desempenhado papel de um dos objetivos do direito. O homem sempre está a procura de segurança e o direito é um instrumento que se presta, em grande parte, ao atingimento desse desejo humano. Por meio do direito, procura-se tanto a segurança no que diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, quanto no que tange às

²⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento** – vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 563.

relações jurídicas individualizadas. É quanto a esta espécie de segurança que a coisa julgada desempenha seu papel.²⁸

Outrossim, como bem firmado pela doutrina processual moderna, a coisa julgada traduz-se numa qualidade da sentença e não num efeito desta. Estabelecidos estes pressupostos, cumpre lembrar que o mesmo preâmbulo constitucional concebe a *justiça* e a *igualdade* como valores a serem buscados pelo povo brasileiro, em paralelo, portanto, com a segurança jurídica em sentido amplo.

Portanto, a imutabilidade da norma jurídica consubstanciada na sentença judicial refere-se à situação fática e jurídica diante da qual a mesma foi proferida. Se tal situação sofrer alterações, cessa a eficácia da coisa julgada, onde, esta é, a rigor, uma característica geral de todas as sentenças de mérito.

2.4 O princípio da segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária

O sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária resulta da integração harmônica de diversos princípios e regras constitucionais asseguradoras de direitos e garantias fundamentais, numa via axiológica convergente dos princípios explícitos da estrita legalidade (artigo 150, I, da CF), da irretroatividade da lei tributária (artigo 150, III, “b” e “c”, da CF), bem como de todos os demais princípios implícitos ou explícitos.

Nesse mesmo sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho a este respeito ensina que a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, onde não se tem notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição e outros mais.²⁹

Nas lições de Humberto Ávila, este ensina que quanto à regra da legalidade não reserva a qualquer lei a tarefa de instituir ou de aumentar tributos, mas sim a uma lei que assegure cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito. Desse modo, a lei

²⁸ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

²⁹ LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá. **Questões controversas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Coordenadores Aristóteles Moreira Lima e Marcelo Jatobá Lôbo. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 86.

exigida pela regra da legalidade não poderá ser demasiadamente indeterminada, não poderá abranger fatos passados na sua hipótese e não poderá elevar imediata e drasticamente a carga tributária sem um período e sem regras de transição. A segurança jurídica densifica, por assim dizer, a lei exigida pela regra da legalidade.³⁰

Ao tratarmos da legalidade e constituindo a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser aquele que cumpra o princípio da legalidade. Não havendo hierarquia entre estes dois princípios, onde eventuais tensões entre eles são resolvidas pela ponderação.

Assim ao falarmos do princípio da legalidade tem-se que o contribuinte tem direito a ser tributado de acordo com sua capacidade contributiva, e deveria sempre ser informado, de forma transparente, sobre como foi calculado o crédito tributário, o *quantum* devido, seja título de valor de penalidade tributária (valor da multa moratória e da multa punitiva). Ademais, tem o contribuinte o direito de ser informado, de forma objetiva e clara, sobre critérios adotados para a tributação.

Quanto ao princípio da legalidade cumpre destacarmos inicialmente as palavras de José Afonso da Silva:

*O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, como vimos, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais.*³¹

Por sua vez, a legalidade tributária no Brasil é, sem nenhuma dúvida, um direito fundamental do contribuinte. A Constituição Federal o estabelece como um princípio, por força de sua fundamentalidade, onde estabelece que o tributo deve ser cobrado segundo regras objetivamente postas.

³⁰ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 642.

³¹SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 400.

Os direitos fundamentais oriundos da Constituição, de forma expressa ou não, devem ser respeitados. Não se tem a pretensão de criar um novo Direito Fundamental a Tributação Justa, pois o objetivo é interpretar a necessidade de uma tributação justa, a qual é eleita à categoria de Direito Fundamental, o que não significa dar-lhe um rótulo imutável, mas sim preservar e colocar em prática o que vem a ser essa tributação justa, sempre mutável, pelo motivo de ser analisada perante determinada sociedade em determinado tempo.

Assim, o princípio da legalidade é uma forma de preservação da segurança jurídica. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isso não se possa afirmar que o tributo é consentido por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que ser instituído em lei garante maior grau de segurança nas relações jurídicas.

Ainda, a regra da irretroatividade tributária, do mesmo modo, quando axiologicamente conectada com o sobreprincípio da segurança jurídica, termina por afastar a tributação que surpreenda o exercício dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, servindo de critério interpretativo notadamente naqueles casos em que não se sabe, exatamente, se o fato gerador ocorreu ou não conforme a legislação infraconstitucional. A segurança jurídica como que qualifica o significado de efeito retroativo.³²

Dessa forma, através desses dois exemplos trazidos pelo Professor Humberto Ávila, aos quais outros poderiam ser agregados, apenas servem para demonstrar que o princípio da segurança jurídica, na sua relação vertical com as normas que o concretizam, serve de critério interpretativo a fim de lhes atribuir significado compatível com os ideais de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade do Direito.

2.5 A modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica e aos direitos fundamentais do contribuinte

Em sede doutrinária, inicialmente, a possibilidade de aplicar a modulação temporal dos efeitos da decisão tomada em matéria tributária era encarada com certo preconceito, no sentido de que tal campo do Direito não aconselharia a adoção de tal mecanismo. Esta,

³²ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 642.

contudo, sempre foi uma preocupação latente da doutrina. Permaneceu relativamente adormecida até 2007, quando, pela primeira vez, foi cogitada a sua aplicação em matéria tributária no âmbito dos Tribunais Superiores.

A partir daí, recrudesceram os estudos a respeito da possível aplicação da modulação temporal dos efeitos das decisões judiciais. É notável como já começaram a surgir novos estudos por parte da doutrina a respeito da correlação necessária entre a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes e a chamada “doutrina prospectiva”.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, quando constata a incompatibilidade de uma lei em face da Constituição, tradicionalmente declara a sua inconstitucionalidade com efeitos para o passado, isto é, decreta a nulidade da lei desde a sua origem e, portanto, com efeito declaratório (eficácia *ex tunc*).

Há, porém, uma exceção: eventualmente, pode o Tribunal entender que, apesar de a norma objeto de controle de constitucionalidade ser incompatível com a Constituição, há razões que justificam a manutenção ou a continuidade dos seus efeitos, ou de parte deles, produzidos no passado.

Nesses casos, usando das palavras do Professor Humberto Ávila, o Tribunal declara inconstitucional a lei, porém restringe ao futuro ou a outro momento os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, estabelecendo, ou não, regras de transição. Enfim, o Tribunal resguarda a eficácia passada de lei inconstitucional para reconhecer que, assim procedendo, estará mais promovendo a ordem constitucional do que se declarasse a inconstitucionalidade de norma com efeitos declaratórios *ex tunc*.³³

No caso das leis tributárias as justificativas que inicialmente podem ser empregadas para a manutenção dos efeitos de uma lei inconstitucional estão relacionadas aos efeitos que a declaração de nulidade presumidamente produz relativamente a determinados princípios, notadamente os princípios da segurança jurídica e do equilíbrio orçamentário.

Nesse sentido, vale notar que, para embasar os pedidos de modulação das decisões de inconstitucionalidade da norma tributária, as autoridades fiscais costumeiramente recorrem a razões econômicas, argumentando que a declaração de inconstitucionalidade com efeitos para o passado acarretaria prejuízos significativos ao erário, implicando dano à

³³ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 506.

prestação de serviços públicos e menosprezo ao interesse da coletividade em face do interesse individual dos contribuintes prejudicados.

Importante notar que, em regra, a adoção da modulação em favor do Estado, além de cercear garantias constitucionais dos contribuintes, culminaria com a incompreensível proteção do Estado em relação aos seus próprios atos, na medida em que é ele quem tem o domínio sobre as leis inconstitucionalmente editadas e posteriormente aplicadas, cujos perniciosos efeitos tiveram que ser arcados pelos já combalidos contribuintes.

Assim, representaria um verdadeiro contrassenso admitir que o produtor (edição da lei) e perpetuador (aplicação, cobrança e exigência do tributo constitucional) da inconstitucionalidade venha posteriormente a socorrer-se da prospectividade dos efeitos da decisão que declara o vício por ele mesmo produzido, valendo-se para tanto tão somente do fato de que tal vício se prolongou no tempo ou que poderia causar prejuízos ao erário.

3 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO GARANTIA A DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CONTRIBUINTES

Neste capítulo será abordado o tema que se refere aos direitos e garantias fundamentais, expondo a concepção das normas de direitos fundamentais, as idéias sobre esses direitos e os seus sentidos, verificando a sua infringência no que se refere ao contribuinte e as estruturas disponíveis para a concretização e efetivação dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

Na busca de uma definição de direitos fundamentais recorreremos primeiramente a Robert Alexy, em sua *Teoria dos Direitos Fundamentais*, muito embora caiba aqui a advertência de que mais do que uma definição de direitos fundamentais, o mesmo se preocupa com a formulação de uma teoria geral dos referidos direitos, principalmente na análise da estrutura da norma de direito fundamental.

No que concerne às definições materiais e estruturais, temos que direitos fundamentais seriam aqueles que pertencem ao fundamento mesmo do Estado e que, portanto, são aqueles reconhecidos como tal na Constituição Federal.

Os direitos fundamentais nas palavras de Minhoto:

são objeto de estudo detido por parte de diversos autores ao longo da história humana moderna. O termo moderno é apropriado porque se poderia aqui até introduzir noções do mundo antigo ligadas à temática dos direitos fundamentais, mas àquela época não havia qualquer sistematização de tais previsões e muito menos de sua tutela, seja junto ao Poder Judiciário como hoje conhecemos, seja de qualquer outra forma de amparo prestado pelo Estado.³⁴

Imbuído do espírito investigador, procurou-se de forma clara e objetiva uma melhor definição de direitos fundamentais, fato pelo qual, em sede preliminar, como relatado acima, buscou analisar os estudos do doutrinador Robert Alexy, em sua obra *Teoria dos Direitos Fundamentais*, que acabou por ultrapassar o simples sentido de definição, na

³⁴MINHOTO, Antônio Celso Beata. **Os desafios contemporâneos da eficácia, da efetividade e dos conflitos no campo dos direitos fundamentais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº 68, jul-set 2009, p. 43.

medida em que se preocupou com a construção de uma teoria geral dos referidos direitos, primordialmente com uma apreciação da composição da norma de direito fundamental.

Nesse sentido, o professor Robert Alexy ressalta:

Sobre os direitos fundamentais é possível formular teorias das mais variadas espécies. Teorias históricas, que explicam o desenvolvimento dos direitos fundamentais, teorias filosóficas, que se empenham em esclarecer seus fundamentos, e teorias sociológicas, sobre a função dos direitos fundamentais no sistema social, são apenas três exemplos. Difícil haver uma disciplina no âmbito das ciências humanas que, a partir de sua perspectiva e com seus métodos, não esteja em condições de contribuir com a discussão acerca dos direitos fundamentais.³⁵

Neste sentido, ao tentar classificar a transformação de uma expressão da lei fundamental em preceito de direito fundamental, esclarece o doutrinador que a solução tem seu alicerce em aspectos materiais, estruturais ou formais. Quanto aos dois primeiros, tem-se que os direitos fundamentais seriam aqueles inerentes aos fundamentos basilares do Estado, e, portanto, já reconhecidos pela Carta Magna.

Ainda, a definição estrutural/material de direitos fundamentais sofre severa crítica de vincular o conceito de direito fundamental a uma determinada concepção de Estado, o que excluiria normas de direito garantidoras de condições mínimas de existência, mesmo que fundadas num catálogo de normas fundamentais, pois estas não corresponderiam à estrutura de direito de liberdade individual.

Quanto aos direitos fundamentais, o professor Paulo Gustavo Gonet Branco ensina:

O avanço que o direito constitucional apresenta hoje é resultado, em boa medida, da afirmação dos direitos fundamentais como núcleo da proteção da dignidade da pessoa e da visão de que a Constituição é o local adequado para positivizar as normas asseguradoras dessas pretensões. Correm paralelos no tempo o reconhecimento da Constituição como norma suprema do ordenamento jurídico e a percepção de que os valores mais caros da existência humana merecem estar resguardados em documento jurídico com

³⁵ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 31.

força vinculativa máxima, indene às maiorias ocasionais formadas na efervescência de momentos adversos ao respeito devido ao homem.³⁶

Conclui-se, portanto que, na análise dos direitos fundamentais constata-se que o sentido desse direito foi se transformando em sistema complexo, a partir do agrupamento de diversas realidades tais como a liberdade pessoal, o sufrágio e o direito à segurança pessoal, na medida em que os direitos fundamentais pressupõem conceitos de Estado e de Constituição, que certamente influenciam a interpretação das normas constitucionais.

3.1 Direitos fundamentais e suas restrições

O entendimento contemporâneo dos direitos fundamentais, ainda mais quando tomados como valores, representa uma leitura relativista dos mesmos. Isto é, os direitos fundamentais não podem ser tomados como elementos absolutos na ordem jurídica, mas sempre compreendidos e analisados caso a caso e de modo relativo (ou limitado).

Ressalta o professor José Felipe Ledur: “é necessário esforço para distinguir entre restrição ou limitação e conformação ou concretização de direito fundamental. Se direitos fundamentais são sujeitos a restrições ou se as limitações a ele inerentes, acerca disso há controvérsias”.³⁷

Ao tratar das restrições aos direitos fundamentais o professor Robert Alexy ressalta:

Uma vez que se tenha estabelecido que – e em qual sentido – se pode falar em “restrição a direitos fundamentais”, é necessário indagar o que são essas restrições. Restringíveis são os bens protegidos por direitos fundamentais (liberdades/situações/posições de direito ordinário) e as posições *prima facie* garantidas por princípios de direitos fundamentais. Entre esses dois objetos de restrições há relações estreitas. Princípios de direitos fundamentais exigem a proteção mais abrangente possível dos bens protegidos, como, por exemplo,

³⁶MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265.

³⁷LEDUR, José Felipe. **Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 46.

a proteção mais ampla possível da liberdade geral de ação, da integridade física ou da competência para alienar a propriedade. Por isso, uma restrição a um bem protegido é sempre também uma restrição a uma posição *prima facie* garantida por um princípio de direito fundamental.³⁸

A compreensão contemporânea dos direitos fundamentais, sobretudo quando apreendidos como valores que retratam uma visão relativista dos mesmos, não podem ser compreendidos como partes absolutas na ordem jurídica, mas sempre entendidos e estudados em casos particulares e de maneira relativa e limitada e não absoluta.

Por isso mesmo, afirma-se a inexistência de hierarquia entre direitos fundamentais, conforme destaca o Professor Bernardo Gonçalves Fernandes, “sendo a posição topográfica que ocupam no texto constitucional apenas um elemento circunstancial, mas nunca revelador de uma superioridade entre os mesmos. Logo, no caso concreto em si é que se poderia verificar com segurança a extensão e mesmo os limites a serem impostos a um determinado direito fundamental.”³⁹

O intérprete e aplicador do direito vê-se confrontando com distintos aspectos jurídicos quando o assunto é a solução de problemas que podem se apresentar em decorrência do exercício de direitos fundamentais. Entre eles, ressalta Ledur, “destacam-se o âmbito de proteção de um direito fundamental, a sua restrição e pressuposta possibilidade de intervenção, a reserva legal, bem como a colisão de direitos. A resolução adequada desses problemas exige a consideração conjunta desses distintos aspectos.”⁴⁰

Quanto às colisões de direitos a professora Susana Sbrogio’Galia aduz:

No plano jusfundamental, estes conflitos implicam colisões de direitos, de ordem horizontal (entre indivíduos reciprocamente) e vertical (entre indivíduos e o Estado), que serão submetidas ao poder judiciário em virtude do princípio da inafastabilidade da jurisdição, demandando a aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido amplo (incidência dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido

³⁸ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 281.

³⁹FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional: Revista, ampliada e atualizada até a EC nº 66/2010 e em consonância com a Jurisprudência do STF**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 246.

⁴⁰LEDUR, José Felipe. **Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 49.

estrito), e, mais especificamente, do subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, com intuito de realizar a ponderação dos direitos e bens protegidos pela Constituição.⁴¹

Portanto, a prática dos direitos fundamentais com o intuito de preservação, ausente de qualquer conformação pelo legislador, pode gerar polêmica entre os seus titulares, ou ainda, levar a conflitos com interesses da comunidade. Assim, os referidos direitos não devem ser entendidos como absolutos, ou ainda de forma definitiva.

Neste sentido, intervir nos direitos fundamentais é plenamente possível, contudo a sua prática pode ser restrita ou delimitada. Essas intervenções não devem ser entendidas como estruturas que diminuem esses direitos, mas sim, como um mecanismo voltado para a garantia de seu uso, e na proteção de bens constitucionais de todo indivíduo.

3.2 A tese dos limites dos limites nos direitos fundamentais e sua correlação com o princípio da proporcionalidade

Os direitos fundamentais necessitam ser limitados em virtude de que não são absolutos e precisam existir no sistema jurídico, concomitantemente com outros direitos e bens jurídicos também protegidos, contudo esta restrição deve ser feita com certa delimitação de sua maneira, para que assim não sirva de pretexto para a extinção dos referidos direitos, que devem ser protegidos pelo sistema jurídico vigente.

Ademais, a idéia de traçar limites aos limites dos direitos fundamentais, não pode ser dissociada dos direitos fundamentais. As restrições aos limites destes direitos não consistem institutos autônomos, mas pautas complementares e acessórias, destinadas a assegurar a supremacia dos direitos fundamentais.

A tese dos *limites dos limites*, nas palavras do Professor Bernardo Gonçalves Fernandes, “surge no cenário constitucional como mecanismo de defesa dos direitos fundamentais contra atos abusivos de origem legislativa ou administrativa, ou seja, contra a atuação do Poder Legislativo e do Poder Executivo, respectivamente. Reconhece-se que os

⁴¹SBROGIO’GALIA, Susana. **Mutações constitucionais e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 139.

direitos fundamentais não são absolutos e suplanta-se a tese clássica de que só o próprio texto constitucional pode trazer limites aos mesmos”⁴²

Assim, nos ensinamentos de Susana Sbrogio’galia, “temos por limitações as direitos fundamentais as normas constitucionais que restringem posições *prima facie* de direitos fundamentais. Estas normas restritivas de direitos fundamentais, por sua vez, devem ser emanadas da autoridade que possui competência constitucionalmente outorgada para tanto, seja pela atividade legislativa, no que concerne às regras restritivas, seja pela atividade judiciária, legitimada pela Lei Maior a estabelecer o controle de constitucionalidade.”⁴³

Neste sentido, as delimitações aos direitos fundamentais, como ocorre no direito brasileiro vigente, necessitam ser explícitos na carta magna, sendo subtraído da própria obrigação de proteção jurídico-constitucional aos direitos fundamentais, bem como do princípio do Estado de Direito.

Dessa forma, aduz a Autora Sbrogio’galia, “o princípio da proporcionalidade corresponde à justa medida jurídico-material e decorre da vinculação do Estado Democrático de Direito a um mínimo ético. É por meio da sua aplicação que será definido e respeitado o espaço de convívio individual de cada cidadão frente ao Estado, proporcionando a acomodação dos reclames sociais e a obtenção do parâmetro para a preservação do núcleo essencial dos direitos fundamentais.”⁴⁴

Nesse sentido o professor Gilmar Ferreira Mendes ressalta:

Não basta, todavia, verificar se as restrições estabelecidas foram baixadas com observância dos requisitos formais previstos na Constituição. Cumpre indagar, também, se as condições impostas pelo legislador não se revelariam incompatíveis com o *princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade (adequação, necessidade, razoabilidade)*.⁴⁵

⁴²FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional: Revista, ampliada e atualizada até a EC nº 66/2010 e em consonância com a Jurisprudência do STF**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 249.

⁴³SBROGIO’GALIA, Susana. **Mutações constitucionais e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 143.

⁴⁴SBROGIO’GALIA, Susana. **Mutações constitucionais e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 147.

⁴⁵MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 42.

O princípio da proporcionalidade almeja a busca de uma resolução de um vínculo em um caso determinado no qual se verifica a existência de divergência de princípios, prevalecendo um em detrimento do outro. Contudo quanto ao outro, deve-se almejar uma ofensa ínfima, sem desrespeitar a sua essência, ainda que não apareça de maneira clara em nossa Constituição, sendo esta uma imposição do Estado Democrático de Direito.

Afirma a professora Suzana de Toledo Barros:

*O princípio da proporcionalidade, como uma das várias idéias jurídicas fundadas na Constituição, tem assento justamente aí, nesse contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção. Sua aparição se dá a título de *garantia especial*, traduzida na exigência de que toda a intervenção estatal nessa esfera se dê por necessidade, de forma adequada e na justa medida, objetivando a máxima eficácia e otimização dos vários direitos fundamentais concorrentes.*⁴⁶

O professor Santiago Guerra Filho, tratando do tema, esclarece “não ser o princípio da proporcionalidade um princípio de interpretação, mas uma norma jurídica. Adverte que também não se confunde com o princípio da razoabilidade, que tem conteúdo negativo e evidencia um ato arbitrário”.⁴⁷

Nesse sentido, aponta o professor Luís Roberto Barroso:

O princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade sempre teve seu campo de incidência mais tradicional no âmbito da atuação do Poder Executivo. Estudando precipuamente na área do direito administrativo, ele funcionava como a medida da legitimidade do exercício do poder de polícia e da interferência dos entes públicos na vida privada.⁴⁸

⁴⁶BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 93.

⁴⁷GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo: Celso Bastos/Instituto Brasileiro Constitucional, 1997, p. 61.

⁴⁸BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 224.

O princípio da proporcionalidade, descrito neste estudo, advém de uma construção dogmática dos alemães com uma correspondência ao princípio da razoabilidade dos norte-americanos, elaborado mais de meio século antes, sob o amparo da maior liberdade dos juízes na geração do direito.

Assim, o controle judicial de leis com ausência da razoabilidade é essencial, na medida em que o princípio da proporcionalidade pode ser adequado como meio para se chegar a este fim. Contudo, não é o que tem ocorrido no Poder Judiciário brasileiro, onde não há qualquer regulação dessa matéria, seja no controle difuso de constitucionalidade, seja no controle concentrado.

O Supremo Tribunal Federal limita-se, por diversas vezes, a equiparar a proporcionalidade com a razoabilidade, no sentido de que o que é proporcional não extrapola os limites da razoabilidade. Todavia, a razoabilidade, com fundamento no devido processo legal substancial, importa na compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os respectivos fins, bem como na aferição da legitimidade daqueles fins.

Ressalta o professor Luís Roberto Barroso:

De fato, a aferição da razoabilidade importa em juízo de mérito sobre os atos editados pelo Legislativo, o que interfere com o delineamento mais comumente aceito da discricionariedade do legislador. Ao examinar a compatibilidade entre o meio e fim, e as nuances de necessidade-proporcionalidade da medida adotada, a atuação do Judiciário transcende à do mero controle objetivo da legalidade. E o conhecimento convencional, como se sabe, rejeita que o juiz se substitua ao administrador ou ao legislador para fazer sobrepor a sua própria valoração subjetiva de dada matéria. A verdade, contudo, é que, ao apreciar uma lei para verificar se ela é ou não arbitrária, o juiz ou o tribunal estará, inevitavelmente, declinando a seu próprio ponto de vista do que seja racional ou razoável.⁴⁹

Assim, o princípio da proporcionalidade se encontra oriundo como barreira ao arbítrio, ou como empecilho à liberdade de que, em um primeiro momento, poderia ser teoricamente investido de função legislativa para assim sedimentar e realizar a finalidade política. Em verdade, não devem tais finalidades contrariar valores e princípios

⁴⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 225.

constitucionais, tais como o da proporcionalidade, que apesar de não haver prescrição legal, a sua observância é de extrema importância e independe de explicações do texto Constitucional.

3.3 Direitos fundamentais do contribuinte

Alguns doutrinadores analisam os direitos fundamentais sem dar nenhuma ênfase ou referência aos direitos do contribuinte. Entretanto, existem extraordinárias declarações doutrinárias que fundamentam a inserção do contribuinte como titular de direitos fundamentais.

O professor Ricardo Lobo Torres ensina que “o relacionamento entre o tributo e a liberdade é dramático, porque, não obstante o tributo seja a garantia da liberdade, possui a extraordinária aptidão de destruí-la.”⁵⁰

Nesse sentido, aponta o professor Helenilson Cunha Pontes:

Justamente pelo caráter “dramático” da relação entre indivíduo e Estado, enquanto ente tributante, é que a aplicação dos direitos fundamentais na relação jurídico-tributária assume indiscutível relevo. Com efeito, a crescente invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais em busca de recursos tributários torna indispensável a construção de uma doutrina que reconheça nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais.⁵¹

Natural, portanto, nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado, “que se situe o contribuinte como o titular de direitos fundamentais, quando se cogita na relação entre o Estado e o cidadão. Os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, têm como sujeitos

⁵⁰TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 35.

⁵¹PONTES, Helenilson Cunha. **O Direito ao Silêncio no Direito Tributário, em Octávio Campos Fischer (Coordenador), Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 82.

todos os cidadãos. E pode parecer que nem todos os cidadãos são contribuintes, de sorte que convém explicar porque referir-se aos direitos fundamentais do contribuinte.”⁵²

Salienta ainda o Autor que todos os cidadãos devem ser considerados de algum modo contribuintes. Embora nem todos os cidadãos sejam sujeitos passivos de relações tributárias, certo é que todos os cidadãos terminam sendo contribuintes, no sentido de que suportam o ônus do tributo, e, nesse sentido, portanto, são contribuintes, embora geralmente não se sintam como tais.⁵³

É inegável a relevância que assume a tributação na seara do Direito Constitucional. A importância da tributação no âmbito dos direitos fundamentais, almejada pelo Direito Constitucional, procurou a composição dos princípios e das regras, razão está pelo fato de que as relações de tributação entre o Estado e o indivíduo, normalmente são extremamente conflituosas.

Nessas relações, esclarece o Professor Hugo de Brito Machado: “tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo o titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, a relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação.”⁵⁴

Portanto, segurança e certeza são atributos fundamentais do Estado de Direito. E a Suprema Corte, que é a suprema guardiã de tais atributos, ou seja, os direitos fundamentais, tem a responsabilidade maior de preservá-los ou adotar mecanismos capazes de, nas alterações de posicionamento, não permitir que impliquem o estabelecimento do vício maior do regime democrático, que é a instabilidade institucional.

Não se pode, dessa forma, admitir que a guardiã da Constituição não a guarde e, em vez de ofertar certeza e segurança, traga a insegurança e a incerteza a todos os jurisdicionados, a todos os cidadãos, às próprias instituições e à Democracia.

⁵²MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 27.

⁵³MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 27.

⁵⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 34.

3.4 A violação aos direitos fundamentais do contribuinte em virtude do uso do argumento pragmático nas decisões judiciais em matéria tributária

Os direitos fundamentais do contribuinte, ainda que de forma expressa seja garantida pela Constituição, padecem continuamente de evidentes ataques praticados pela Fazenda Pública, em suas diferentes matizes. Existe uma grande distância entre o que está disposto na Constituição e o que ocorre diariamente na vida cotidiana do contribuinte, conforme se observa nos relacionamentos que envolvem o tributo.

Esse comportamento arbitrário do Estado, nos ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado, “é uma das causas mais significativas da degradação da relação tributária como relação jurídica. Os contribuintes geralmente têm a sensação de que a lei só vale contra eles, por que o Estado em geral age ilegalmente. Na relação de tributação, a Fazenda Pública é quem mais viola a Constituição e as leis.”⁵⁵

Na seara da tributação, tanto no que se refere aos princípios que norteiam para uma tributação mais justa e equânime, como o princípio da capacidade contributiva, e ainda, no que diz respeito aos princípios propensos a efetivação de valores da segurança jurídica, como o princípio da legalidade e da anterioridade da lei tributária, diversas são as atitudes do Estado que demonstram evidente transgressão dos preceitos da Constituição Federal.

Assim, necessário se faz, que haja um maior amparo aos direitos fundamentais do contribuinte, onde a segurança jurídica é uma necessidade essencial que o Direito deve resguardar. Concomitantemente ao valor *justiça*, são mencionados como únicos elementos que, no Direito, perpassam ao tempo e ao espaço.

Dessa forma, as decisões judiciais devem ser alicerçadas necessariamente sob a ótica jurídica, sem redução ao mencionar em suas fundamentações outras razões de diversas origens, inclusive das várias searas do conhecimento. Contudo, é possível que outras razões, como no caso dos pragmáticos ou consequencialistas, integrem o plano decisório do magistrado.

O exame sobre o argumento pragmático ou consequencialista elaborado pela doutrina nacional, nasce de maneira lenta e gradativa, na medida em que há um longo caminho a ser percorrido para que haja uma apreciação com mais profundidade do tema,

⁵⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 98.

ao passo que desta maneira haja possibilidade de uma consolidação do trajeto percorrido com apontamentos de diferentes posicionamentos, eis que desta forma poderíamos ter um arcabouço crítico sobre o tema.

Nas palavras do Professor Fábio Martins de Andrade:

De um lado, já foi traçado um panorama sobre as idéias centrais do pragmatismo jurídico e do consequencialismo, no qual foi destacado o movimento filosófico norte-americano que originou o pragmatismo jurídico, que atualmente tem sido defendido de maneira aguerrida pelo magistrado norte-americano Richard A. Posner.⁵⁶

Noutra quadra, foram traçados alguns posicionamentos críticos a esse movimento, tendo o doutrinador Ronald Dworkin, como o seu principal defensor, que traçou críticas diretas e explícitas à obra do doutrinador Posner.

Em relação aos contrapontos suscitados por Dworkin, aduz Andrade:

sob o olhar prático e embasados nos contrapontos suscitados por Ronald Dworkin, destaca-se que na seara da tomada de decisões judiciais o uso do argumento pragmático ou consequencialista é geralmente inadequado. As informações e dados, de que dispõem os ramos políticos no trâmite do processo legislativo, não são disponíveis aos magistrados antes do julgamento de questões, dados esses que lhe permitiriam formar a sua convicção.⁵⁷

Neste sentido, por mais que as informações e os dados pudessem ser disponibilizados em tempo hábil ao julgador, na prática não seria possível a sua compreensão total ou ainda que de forma parcial do texto, eis que faltaria capacidade técnica jurídica para que fosse possível compreendê-lo.

Contudo, caso as partes, contribuinte e fisco, utilizem dos argumentos pragmáticos ou consequencialistas, no momento em que debaterem a matéria tributária antes da

⁵⁶ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 125.

⁵⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 127.

prolação da sentença, em tese, esse debate e antagonismo, poderiam impedir a prevalência das notícias *ad terrorem*, veiculadas ou não pelos órgãos da mídia.

Há de se ressaltar também, que em sede preliminar o contribuinte na maioria das vezes, avalia os questionamentos das diversas áreas como a econômica, jurídica, contábil, societária, concorrencial, gerencial, a negocial entre outras, para então de maneira pragmática e consequencialista, avaliar se a lide que pretende levar a apreciação administrativa ou judicial vai valer a pena.

Ademais, deve-se lembrar a questão subsidiária ou complementar, de maneira que possa auxiliar os fundamentos jurídicos centrais manejados em volta do assunto sob análise do Judiciário, especialmente no que se refere aos fundamentos de origem econômica em matéria tributária.

Caso contrário, uma hipotética prevalência dos fundamentos extra-autos pode levar à agressão a princípio da igualdade, na qual os iguais devem ser tratados de maneira igual em seus direitos e obrigações e desigualmente na proporção de sua desigualdade.

Nesse sentido, veja-se o que preceitua o Professor Fábio Martins de Andrade:

A partir do argumento pragmático ou consequencialista, duas ou mais situações idênticas ou totalmente equivalentes poderiam ter desfecho distinto no âmbito judicial, a depender única e exclusivamente das considerações exógenas (ou não demonstradas) que cada magistrado decidir levar em conta, colocando forte colorido na maior discricionariedade oriunda de suas posições subjetivas. A situação é diversa quando, em virtude das diferenças de argumentação, ainda que formais, pronunciam-se decisões divergentes em decorrência do maior ou menor peso atribuído pelo magistrado diante das variadas circunstâncias específicas do caso concreto.⁵⁸

Há de ressaltar que o princípio da segurança jurídica protege o indivíduo de alterações repentinas em situações estáveis no tempo, resguardando a possibilidade de perplexidade, prejudiciais à previsão por parte do contribuinte, pois a *contrario sensu*, prejudica a confiança que o cidadão outorgou as regras jurídicas, nas decisões dos Tribunais Superiores, *a priori*, as decisões emanadas pelo Supremo Tribunal Federal.

⁵⁸ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 188.

Esse princípio tem evidente relação com a obrigação de definir os efeitos de uma alteração jurisprudencial, onde se encontram posicionamentos de boa-fé e confiança, formados anteriormente com alicerce no que a última instância decidiu, bem como pelos acórdãos emanados do Superior Tribunal de Justiça.

A segurança jurídica é, sem qualquer dúvida, um direito essencial, em especial, um direito fundamental do contribuinte, partindo-se da proposição de que a segurança jurídica delineada neste trabalho é a previsibilidade e a confiança dos contribuintes depositados nos preceitos válidos e existentes no sistema jurídico, especialmente quando tais sentimentos são reforçados por reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal.

3.5 Violação aos princípios fundamentais e aos direitos fundamentais do contribuinte na tomada de decisão de modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal

O essencial de toda máquina estatal em suas diversas formas e inúmeros instrumentos é o cidadão, como receptor da coisa pública. Sob tal ótica, é incontestável entender que o estabelecimento de certo tributo, ou ainda a majoração de sua alíquota deve acontecer, sempre e em qualquer hipótese, em consonância com a legislação anteriormente estabelecida.

O Professor Fábio Martins de Andrade esclarece que: “no regime democrático não há outro meio ordinário de estabelecer tais regras. De certo modo, elas são poucas e simples, mas precisam ser respeitadas, sob pena de desmoronamento de toda a construção arquitetada a partir da supremacia constitucional.”⁵⁹

Assim, na medida em que certo tributo, ou ainda, a majoração de sua alíquota é declarado inconstitucional por decisão emanada pelo Judiciário, a simples tentativa de mantê-lo vigente no ordenamento jurídico, seja pela regulação das técnicas decisórias ou pela modulação temporal dos seus efeitos, já é, por si só, contrária ao princípio republicano e democrático do Estado de Direito.

Nesse sentido, o professor Alexandre Macedo Tavares faz a seguinte relação que pode ser facilmente estabelecida entre o povo, o ramo político e o Poder Judiciário:

⁵⁹ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 184.

Em suma: se o princípio republicano pressupõe uma obrigação tributária autoconsentida, a lealdade passa a arvorar-se como uma condicionante do lícito exercício do poder de tributar, pois, se é o povo que tributa a si mesmo, não há como aceitar-se ou convalidar-se – ainda que temporalmente, mediante o temido e acrítico expediente da atribuição de eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária – qualquer ato representativo de deslealdade, ante a despropositada e inimaginável concepção que alguém seja desleal consigo mesmo.⁶⁰

Desse modo, o Professor Fábio Martins de Andrade aduz que:

a subversão que a predominância do argumento pragmático sobre os argumentos jurídicos centrais acarretaria à Constituição da República pode significar inaceitável violação dos valores mais relevantes estabelecidos democraticamente pela nação brasileira. Esse efeito profundamente negativo e ilegítimo pode ser neutralizado ou revertido, desde que a modulação temporal dos efeitos da decisão judicial em matéria tributária leve em conta o argumento pragmático para dar maior concretude às normas constitucionais.⁶¹

Constata-se que a utilização do pragmatismo e a modulação dos efeitos nas decisões emanadas pelo judiciário, devem ser apreciadas de maneira escassa pelo magistrado, em virtude do seu caráter de exceção, de reforço, ou complementar ou suplementar, e devido ao grande encargo argumentativo que gira em torno dessa teoria.

Nas palavras do Professor Fábio Martins de Andrade, quanto o uso do argumento pragmático observa-se que: “Caso a decisão judicial seja baseada exclusiva ou predominantemente nos argumentos pragmáticos ou consequencialistas de cunho econômico em matéria tributária, podem ocorrer potenciais violações aos direitos fundamentais prescritos no art. 5º da Constituição da República”, e acrescenta o Autor, “a sua utilização legítima deve ser parcimoniosa e sujeita a um maior ônus argumentativo

⁶⁰TAVARES, Alexandre Macedo. **A responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à Possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 159, dez 2008, p. 14-15.

⁶¹ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 186.

para corroborar os argumentos jurídicos centrais que o magistrado explicita como fundamento em sua decisão.”⁶²

Ressalta a professora Ana Paula Ávila quanto à modulação dos efeitos:

Com efeito, o dispositivo confere ao Supremo Tribunal Federal um poder sem precedentes no direito brasileiro. É verdade que a mera possibilidade de fixação do termo inicial da produção dos efeitos pode levar à lesão de direitos fundamentais efetivados durante a vigência da lei (ex. atribuição de efeito *ex tunc* no caso de direitos regulamentados apenas para uma categoria de pessoas em afronta à igualdade – *inconstitucionalidade relativa*) ou à perpetuação da lesão que a vigência da lei gerou a direitos fundamentais (ex. atribuição de efeito *ex nunc* no caso de instituição e cobrança inconstitucional de tributo). Porém, ainda mais relevante é o fato de que a possibilidade de determinação dos efeitos tem justificativa em dois conceitos jurídicos indeterminados: *excepcional interesse social* e *razão de segurança jurídica*.⁶³

Em que pese ele possa abrir mão de fundamentos extraprocessuais ou extrajurídicos, é relevante asseverar que não é função do Poder Judiciário utilizar fundamentos pragmáticos na tentativa, que por vezes, em caráter de heroísmo, salvar o ato prescrito em lei, especialmente quando se leva em consideração fundamentos de base econômica em matéria tributária.

Um dos equívocos mais proeminentes da doutrina pragmatista é a não aplicação ou instituição de nenhum controle de fiscalização e transparência dos atos decisórios, autorizando aos magistrados uma irrestrita discricionariedade na tomada de decisão, fato este que poderia ensejar em diversos posicionamentos diferentes para a mesma situação fática, podendo ainda gerar uma grande insegurança jurídica no seio social.

Veja-se o que explica o próprio Richard A. Posner acerca dessa livre movimentação dos juízes no momento da tomada de decisão:

⁶² ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 187.

⁶³ ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 62.

Uma objeção básica é que, enquanto o pragmatismo sem dúvida explica muito da forma e do teor da legislação e da ação governamental em geral, a adjudicação pragmática não tem forma; os princípios que esbocei colocam alguns limites a ela, mas deixam um espaço muito grande, como se estivesse vazio, no qual o juiz se movimenta livremente. O pragmatismo, como se argumenta, aconselha e ratifica a ilegitimidade, aceitando e abarcando a inevitabilidade de que casos semelhantes não sejam tratados da mesma forma, já que juízes diferentes pesam as conseqüências de maneira diversa, dependendo da formação, temperamento, treinamento, experiência e ideologia de cada juiz.⁶⁴

E continua o autor:

Teme-se que o pragmatismo legal alimente o cinismo acerca da lei, que por sua vez, induz à preguiça intelectual em estudantes, professores de direito, advogados e, o que é mais ameaçador, nos juízes. O pragmatista legal pode não estar disposto a investir tempo e esforço significativos para aprender as normas jurídicas e os métodos de raciocínio legal. Ele pode encarar essas coisas como obstáculo para chegar ao ponto, sendo o ponto o resultado de aferir conseqüências ou algum outro método de raciocínio prático em vez de profissional.⁶⁵

Um ponto extremamente fundamental levantado pelo autor, são as possíveis conseqüências do pragmatismo jurídico, que poderia gerar em seus adeptos um desleixo intelectual, no que se refere às buscas pelo conhecimento das normas que compõem o ordenamento jurídico.

Dessa maneira, se a decisão judicial é ultrapassada por emprego de situações de ordem política na resolução de questões jurídicas, poderá ocorrer violação ao princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, vez que a proteção se refere exatamente a maneira peculiar da racionalidade judiciária na solução dos conflitos gerados no seio social.

Ainda, nas palavras do Professor Fábio Martins de Andrade:

⁶⁴POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro; revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 72.

⁶⁵POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro; revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 72.

a Constituição Federal estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Significa dizer que, quando alguém, pessoa física ou jurídica, se sentir lesado ou ameaçado em qualquer direito seu, então poderá ingressar em juízo visando à reparação cabível ou ao término da ameaça a que se submete, de acordo com o inciso XXXV do artigo 5º.⁶⁶

Contudo, se a solução de uma lide levada ao exame do Poder Judiciário obtiver a um final com razões de argumentos pragmático ou consequencialista, em face de fundamentos jurídicos que necessariamente deveriam estar no foco central da discussão, então efetivamente estaremos diante da mais pura chancela do arbítrio ou o abuso das questões levadas para apreciação do judiciário.

Portanto, e como ressalta Fábio Martins de Andrade:

enquanto perdurarem no País os excessivos arbítrios e abusos que frequentemente são experimentados pelo Fisco, então a melhor solução no curto prazo talvez seja no sentido de proibir a violação à paridade de armas, ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, todos direitos fundamentais decorrentes do Estado Democrático de Direito, que são estabelecidos no inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal.⁶⁷

Se assim é, porém, não está à disposição do Estado aderir qualquer posição, inclusive legal, que possa causar prejuízo a eficácia dos direitos fundamentais, ademais aqueles direitos que estão intimamente ligados aos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Outrossim, esses direitos devem receber especial proteção pelo cidadão e pelo Estado, não devendo o primeiro abrir mão deles, ainda que voluntariamente, nem tão pouco sendo disponível ao segundo fazê-lo, ainda que com autorização legal, criando estruturas que interferem na sua eficácia ainda que de forma mínima.

⁶⁶ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunha Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 189.

⁶⁷ ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunha Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 191.

4 A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA O CONTRIBUINTE

A modulação temporal dos efeitos das decisões oriundas da Suprema Corte não é inovadora e nem tampouco é genuinamente do direito brasileiro. Ao passo que, no direito estrangeiro, diversos países já se manifestaram sobre a viabilidade do emprego da modulação dos efeitos temporais nas decisões emanadas pelas suas respectivas Cortes Supremas ou Constitucionais, prescritas em sede constitucional, no campo legal ou ainda, sendo legitimadas pela jurisprudência.

Em uma primeira análise, é de extrema importância expor e apreender quais são os preceitos normativos essenciais à disposição no direito brasileiro que abordam e se relacionam com a modulação temporal dos efeitos das decisões emanadas pelo judiciário.

A Lei nº 9.868 de 1.999 trouxe relevante inovação ao controle de constitucionalidade abstrato, ao introduzir em nosso sistema de direito positivo a possibilidade de utilização da técnica da modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade emanada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma estabelecida no seu artigo 27.⁶⁸

Quanto à modulação de efeitos o professor Saul Tourinho Leal aduz:

Modulação dos efeitos é a flexibilização deste princípio segundo a qual, quando uma lei é declarada inconstitucional, dependendo da gravidade dos efeitos por ela gerados, é possível preservar a existência da lei até certo período, que pode ser data do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (declarando a inconstitucionalidade), operando-se, aí, efeitos *ex nunc*, ou, até mesmo, uma data futura, fixada pela Corte.⁶⁹

E continua o autor:

⁶⁸ **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.

⁶⁹ LEAL, Saul Tourinho. **Controle de constitucionalidade moderno**. Niterói: Impetus, 2010, p. 335.

Isso seria modulação de efeitos, ou seja, a possibilidade de fixar a partir de quando a nulidade decorrente de lei declarada inconstitucional passará a incidir. A chamada modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal tanto pode ser realizada em sede de controle difuso de constitucionalidade como também em concentrado.⁷⁰

Porém, nas palavras do Professor Marcelo Alexandrino:

é de enfatizar, que a regra, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, continua sendo a de que o ato editado em desconformidade com a Constituição é nulo, desprovido de efeitos jurídicos desde a sua origem. Significa dizer, a possibilidade de limitação temporal dos efeitos, introduzida pela Lei nº 9.868 de 1.999, constitui situação excepcional, que somente pode ser aplicada diante das situações extraordinárias nela mencionadas.⁷¹

Contudo, são duas as exigências para que o Supremo Tribunal Federal possa restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade nas ações diretas de inconstitucionalidade, a saber: decisão de oito Ministros, ou seja, dois terços dos membros do Tribunal, bem como a presença de fundamentos de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Assim, pode-se concluir que, muito embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ainda continue perseverante na argumentação de que os atos criados em desacordo com a Constituição são nulos e não simplesmente anuláveis, em contrapartida há no Tribunal uma evidente inclinação a suavização dessa tese.

4.1 A análise do dispositivo do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 e as divergências encontradas na doutrina acerca de sua inconstitucionalidade

⁷⁰LEAL, Saul Tourinho. **Controle de constitucionalidade moderno**. Niterói: Impetus, 2010, p. 335.

⁷¹ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Direito constitucional descomplicado**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2008, p. 791.

A doutrina e a jurisprudência têm se debatido sobre o tema da norma declarada inconstitucional no controle concentrado de constitucionalidade no afã de encontrar caminhos seguros para disciplinar os efeitos produzidos pela norma declarada inconstitucional.

A jurisprudência da Suprema Corte brasileira, devido ao grande número de ações diretas de inconstitucionalidade e de suas derivações na vida social e econômica da população, sob a égide da teoria alemã da anulabilidade dos preceitos declaradas inconstitucionais, vem mudando o seu posicionamento e passando a pensar na possibilidade de conceder outros efeitos as suas decisões, além do já conhecido efeito *ex tunc*, quando emanadas em sede de controle concentrado.

Nesse sentido o professor Elival da Silva Ramos ressalta:

As características básicas da sanção de nulidade consistem na ineficácia *ab initio* da lei inconstitucional e na desnecessidade de um ato subsequente de invalidação, com o que se pretende dizer que a sanção opera de pleno direito. Por seu turno, as características essenciais da sanção de anulabilidade consistem na invalidação *a posteriori* da lei inconstitucional, que é tolerada como provisoriamente válida, e na necessidade de um ato sancionatório.⁷²

Por sua vez, afirmam alguns doutrinadores, transportando para o direito constitucional a teoria dos atos jurídicos, tratar-se de ato normativo inexistente, outros entendem ser nulo, e outros ainda entendem ser anulável, sempre correlacionando a espécie de vício com a possibilidade ou não de manutenção dos efeitos do ato declarado inconstitucional no ordenamento jurídico.

A professora Ana Paula Ávila acerca da matéria acrescenta:

Diante disso, o que se percebe é que, em relação ao regime de efeitos no aspecto temporal, há uma *interpenetração* dos dois modelos, ou seja, entre as teses da nulidade e da anulabilidade do ato inconstitucional, que se revela na adoção de técnicas alternativas, normativas ou jurisprudenciais, em relação à técnica da nulidade. Por tal razão é que, para que a matéria seja

⁷²RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 87.

adequadamente regulada, deve-se abrir mão de uma regra geral, exclusiva e absoluta, para adotar uma regra de preferência que adita exceções, tal como se procedeu no sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, através do art. 27.⁷³

Assim, o controle de constitucionalidade por via de ação direta foi modificado com o advento da Lei nº 9.868 de 1.999, a qual em seu artigo 27 previu expressamente que caberá ao Supremo Tribunal Federal, pelo voto de 2/3 de seus membros, o exame do caso concreto a fim de decidir o alcance da declaração de inconstitucionalidade podendo atribuir à esta o efeito retroativo – *ex tunc* – ou em situações excepcionais, o efeito prospectivo – *ex nunc*.

Frisa-se, que o artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 veio simplesmente para positivar a posição pragmática, ao passo que autoriza por via de exceção a norma geral da ineficácia *ex tunc* dos preceitos inconstitucionais. Essa declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado concede outros efeitos à decisão, diversos da tradicional nulidade total desde a eficácia do preceito legal impugnado.

Dessa maneira, trata-se de escolher a solução mais coerente para cada realidade fática levada à apreciação do judiciário, por meio de uma reflexão comparativa entre os preceitos constitucionais lesados pela norma inconstitucional, bem como por seus efeitos.

Nesse sentido, o professor Walter Claudius Rothenburg ensina:

A modulação dos efeitos das decisões em sede de fiscalização abstrata de constitucionalidade pode ocorrer em relação a quatro dimensões: a primeira e mais comum é quanto à eficácia temporal da decisão (alcance da decisão em relação ao período de tempo); a segunda é quanto à eficácia vinculante da decisão (alcance da decisão em relação a outros órgãos aplicadores do direito); a terceira é quanto à eficácia material da decisão (alcance do conteúdo da decisão); finalmente, a quarta é quanto à eficácia subjetiva da decisão (alcance da decisão em relação ao universo de pessoas afetadas).⁷⁴

⁷³ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 38-39.

⁷⁴ROTHENBURG, Walter Claudius. **Velhos e Novos Rumos das Ações de Controle Abstrato de Constitucionalidade à Luz da Lei nº 9.868/99**. In. SARMENTO, Daniel (org.). **O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 269.

Dessa maneira, à luz das colocações retro mencionadas, cabe explicar o propósito quanto à extensão dos efeitos ventilados pela doutrina destacada. No que se refere à eficácia temporal, frisa-se que se trata do alcance da decisão, ou seja, ao tempo em que esta exerce influência ou deixa de influenciar no ordenamento jurídico.

Assim, como visto de forma pormenorizada nos tópicos anteriores, a lei ou ato normativo declarado inconstitucional é dotado de efeito retroativo (*ex tunc*). De maneira excepcional, no entanto, a decisão que determina a inconstitucionalidade pode ter seu efeito temporal manobrado para outro lapso temporal, que alcança desde o dia da sua entrada em vigor até projeção no futuro.

Ao tratar do efeito temporal das decisões, o professor Walber de Moura Agra ressalta:

Em sua extensão temporal, a norma ou o ato normativo declarados inconstitucionais são *ex tunc*, sendo, portanto, nulos, com sua retirada do ordenamento jurídico, sem necessidade de atuação de nenhum outro órgão ou poder. Em sua extensão subjetiva, são *erga omnes*, atingindo a todos que se encontrem na mesma situação. A abrangência dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal são retrooperantes, isto é, retroagem até o nascimento da lei ou do ato que afrontem a Constituição.⁷⁵

E continua o autor:

O efeito vinculante diferencia-se da eficácia temporal *ex tunc*, decorrente da declaração de inconstitucionalidade da norma. O primeiro começa a produzir seus efeitos quando da prolatação da sentença, que, obviamente, é posterior ao nascimento da norma que fugiu dos parâmetros da Lei Maior. O segundo, inerente à declaração de inconstitucionalidade, decorre da invalidade da norma, produzindo seus efeitos desde o nascimento do dispositivo normativo.

⁷⁵AGRA, Walber de Moura. **Aspectos controvertidos do controle de constitucionalidade**. Salvador: Edições JusPODIVM, 2008, p. 85.

Ou seja, o efeito vinculante começa a produzir seus efeitos com a prolação da sentença, e o efeito *ex tunc* a acompanha até o nascimento da lei.⁷⁶

Salienta-se que a solução adotada pela Lei nº 9.868 de 1.999 foi a preconizada pela mesma doutrina que defendia a mitigação das hipóteses de retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, qual seja, a adoção de um sistema misto onde o controle de constitucionalidade pela via direta pudesse ser amoldado a determinadas situações concretas.

Nesse sentido, esta modificação veio de encontro à posição crescente da doutrina brasileira, a qual em sintonia com o direito constitucional europeu, que já vinha alertando para a incompatibilidade da utilização indiscriminada da eficácia *ex tunc* na declaração de inconstitucionalidade através da via direta para todas as hipóteses existentes.

Todavia, parte da doutrina contrária a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade, passou a questionar a validade do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 e a sua constitucionalidade, afirmando esta corrente, que o mesmo dispositivo é inconstitucional.

Quanto à inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, a professora Ana Paula Ávila aduz:

A Lei nº 9.868/99, em seu art. 27, pretendeu inovar no que concerne à disciplina dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, permitindo a possibilidade de disposição e reconhecimento desses efeitos pelo órgão julgador. Parte da doutrina nacional insurgiu-se contra o permissivo legal, considerando-o inconstitucional por contrariar o *dogma da nulidade do ato inconstitucional* e, conseqüentemente, o postulado da supremacia constitucional.⁷⁷

E continua a autora:

⁷⁶AGRA, Walber de Moura. **Aspectos controvertidos do controle de constitucionalidade**. Salvador: Edições JusPODIVM, 2008, p. 112.

⁷⁷ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 26.

Ao permitir que se reconheça eficácia a uma norma declarada inconstitucional, rompe-se com o dogma da nulidade da lei inconstitucional, em decorrência do qual todos os efeitos da norma devem ser desconstituídos *ab initio*. Segundo, porque, ao romper com o dogma da nulidade, rompe-se também com a supremacia da Constituição, por se reconhecer, por certo período, como eficaz uma norma inferior que desacatou a Constituição.⁷⁸

Ainda, em se tratando de matéria tributária, merece ser lembrada a crítica do professor Ives Gandra da Silva Martins que ao analisar a questão, se concentrou no fato de o Poder Público permanecer com o produto de arrecadação ilegítima, comparando-a à permissão de que o ladrão permaneça com o fruto do roubo mesmo após ser condenado pelo crime.

Portanto, não se pode deixar de registrar a crítica feita por parte da corrente doutrinária que é feita à modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, a começar pelo fato de o Judiciário atuar legislativamente quando dá validade durante certo período de tempo a uma lei incapaz de produzir efeitos válidos.

4.2 Algumas questões acerca das expressões: “razões de segurança jurídica” e “excepcional interesse social” contidas no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999

Primeiramente, ao adentrarmos neste tópico, cabe aduzir ou imaginar quais os supostos casos onde a segurança jurídica seria ameaçada ou o que poderia ser considerado como excepcional interesse social.

A segurança jurídica diz respeito à previsibilidade e a certeza de que a lei será aplicada pela Administração e pela jurisdição às situações da vida tal e qual vêm sendo aplicada, como de conhecimento geral, a permitir que o jurisdicionado planeje e ordene os seus comportamentos com confiança na lei, supondo que numa comunidade jurídica deve imperar a boa-fé como regra de decisão de todos os seus partícipes.

⁷⁸ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 63-64.

Ademais, a segurança, é um desejo inerente ao homem, daí a sua positivação mediante a concepção do direito como sistema de normas, José Souto Maior Borges, sobre segurança jurídica, diz:

A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que sua investigação não confina ao sistema jurídico positivo. Antes, inspira as normas que, o âmbito do Direito Positivo, lhe atribuem efetividade.⁷⁹

Contudo, a insegurança jurídica que se encontra no atual seio social é de tamanha grandeza que não se pode nem confiar nas leis prescritas no ordenamento jurídico, em razão da qualidade na elaboração das mesmas. Mas, as inseguranças não se exaurem somente nestas situações. Encontram-se também presente no próprio emprego do direito, especialmente, pelas complexas e obscuras decisões judiciais que variam a maneira dos mais diversos fatores.

Dessa forma, tal quadro, por certo deve se encaixar no permissivo existente no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, sendo que aquela eventual declaração de inconstitucionalidade somente deverá produzir efeitos após a sua prolação, ou seja, terá eficácia apenas *ex nunc*, em razão da necessidade de garantir e preservar a segurança jurídica.

Nesse sentido, o professor Eduardo Appio, acerca da segurança jurídica ressalta:

A modulação legal, nos termos atuais, não resolve o problema. Muito pelo contrário, ao estabelecer critérios fundados em conceitos jurídicos indeterminados e vagos – a segurança jurídica e excepcional interesse público – fica clara a opção em favor da discricionariedade da Corte (motivada).⁸⁰

Retendo aquela classificação exposta acima, o princípio da segurança jurídica classifica-se como valor de superior hierarquia, que é aferida pelo nível constitucional dos enunciados, ainda que implicitamente. É um sobrevalor cuja função é criar nos

⁷⁹BORGES, José Souto Maior. **Revista de Direito Tributário**, nº 63. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 206.

⁸⁰APPIO, Eduardo. **Controle difuso de constitucionalidade: modulação dos efeitos, uniformização de jurisprudência e coisa julgada**. Curitiba: Juruá, 2008, p. 121.

destinatários, de forma geral, a expectativa de como as normas jurídicas regulam as condutas, gerando uma certa previsibilidade.

A definição é lapidar e dispensa quaisquer escólios, em qualquer língua, para assentar o entendimento sobre a matéria em exame, assim, para encerrar essa parte, a segurança jurídica é sacudida tanto pela aplicação díspar da lei, como pelas mudanças na sua interpretação mansa e pacífica pelos Tribunais, em razão dos efeitos que acarreta.

No que concerne ao chamado “excepcional interesse social” é que reside a maior dificuldade para determinar em que consistiria este para fins de aplicação do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, tendo em vista o grau de abstração, indeterminação e relativização que permeia a referida expressão.

Quanto à expressão “excepcional interesse social”, a professora Ana Paula Ávila aduz:

É interessante observar que o legislador pátrio preferiu o termo *excepcional interesse social* a *excepcional interesse público*. De plano é de se inferir que, se esta parte do dispositivo for considerada válida, através do seu uso deverá ter prevalência o interesse da sociedade – por suposto: a soma dos interesses individuais –, quando contraposto aos interesses do próprio Estado.⁸¹

E continua a autora:

A modulação de efeitos somente estará autorizada na medida em que contemplar a aplicação de outras normas constitucionais que, após justificada ponderação, se sobreporiam àquela que foi violada pela lei declarada inconstitucional. Aliás, existentes os fundamentos naquelas normas, o termo torna-se até mesmo dispensável, pois assegurar a supremacia da Constituição já implicaria, naturalmente, a proteção dos efeitos.⁸²

⁸¹ ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 165.

⁸² ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 166.

Com efeito, se por um lado o princípio da segurança jurídica é mais facilmente identificado e, conseqüentemente, preservado, por outro lado o chamado interesse social é muito mais fluido, impreciso, até mesmo, misterioso e perigoso, basta lembrar as inúmeras atrocidades contra os direitos humanos e a democracia perpetrados com base na justificativa do interesse social, dentro das quais pode-se citar o nazismo e o totalitarismo stalinista.

Disso, ainda que se demonstre a contradição dos argumentos ventilados, não se pode desprezar a advertência de que o desvio do efeito *ex tunc* somente acontece após inflexível juízo de ponderação que, alicerçado no princípio da proporcionalidade, e nos preceitos argumentativos, faça preponderar à segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente importante que venha reconhecer de maneira excepcional o interesse social.

Portanto, poder-se-ia dizer que a fim de enquadrar alguma situação em caso de “excepcional interesse social”, deve-se ter um “excepcional” cuidado em qualificá-la desta forma e, com isso, permitir a aplicação do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 de maneira a não ferir o princípio da segurança jurídica.

4.3 O efeito temporal *ex tunc* como regra geral da decisão de declaração de inconstitucionalidade de lei

Primeiramente, cumpre destacar que o tempo não é um fenômeno humano. Aristóteles dizia que o tempo era a medida do movimento na perspectiva do antes e do depois, mas não esclarecia o que indica o antes e o depois. Em verdade, o tempo é um fenômeno marcado pelo traço da irreversibilidade, que nada tem a ver com a existência humana.

Desse modo, a declaração de inconstitucionalidade usualmente tem efeitos retroativos. Todos os atos jurídicos realizados com fundamento no ato jurídico inconstitucional devem ser desfeitos e, dentro do possível, as relações jurídicas devem voltar ao seu *status quo* anterior.

O professor Olavo Alves Ferreira ensina:

A Constituição Federal não prevê expressamente o efeito retroativo ou *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, seja via de ação direta, seja ação declaratória. Todavia tal fato é de somenos importância, já que este decorre da interpretação de diversas normas que dispõem ser a inconstitucionalidade declarada. O efeito *ex tunc* decorre, outrossim, do sistema de controle adotado, típico da sanção nulidade, que consagra o princípio da supremacia da Constituição, bem como o Texto Supremo que dispõe que a inconstitucionalidade (vício) é declarada.⁸³

Ademais, no ordenamento constitucional brasileiro, tradicionalmente, a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma jurídica tem efeito *ex tunc*, o texto normativo é julgado nulo e, portanto, considera-se que nunca teve validade, sendo todos os seus efeitos, desde a data em que entrou em vigor, considerados inexistentes.

Nesse sentido, quando o artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 determina que em decorrência de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social os efeitos da sentença podem ser restritos, compreende-se por dedução lógica que nas demais situações a sentença tem efeitos mais extensos, ou seja *ex tunc*. Não são admitidos os efeitos produzidos pelo ato normativo inconstitucional desde a sua entrada em vigor

Em relação às decisões proferidas em matéria tributária o professor Andrei Pitten Velloso assim sustenta:

Referimo-nos ao caráter *ex lege* dos tributos, que está expresso na definição veiculada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, segundo o qual tributo 'é toda prestação pecuniária compulsória [...] instituída em lei [...]'. Tributos são emanados do poder de império estatal, impondo-se inexoravelmente aos contribuintes, que, ao realizarem os fatos jurídicos, vêm-se envolvidos em relações jurídico-obrigacionais para cujo nascimento não assentiram. Podem até avir de leis inconstitucionais, mas, se isso ocorrer, estarão acometidos por vícios idênticos ao do seu instrumento – e, via de consequência, não produzirão efeitos válidos na ordem jurídico-tributária. É inconcebível sustentar que o exercício inconstitucional do poder de império estatal possa originar obrigações heterônomas válidas, sujeitando os cidadãos-contribuintes ao pagamento de exações que, além de não contarem com a sua aquiescência, vilipendiam os ditames da Lei Maior. Por tais razões, não se

⁸³ FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus Efeitos**. São Paulo: Método, 2003, p. 72-73.

afigura possível validar obrigações heterônomas mediante a exclusão dos efeitos retro operantes inerentes à pronúncia de inconstitucionalidade: fazê-lo significaria afirmar que o Poder Público pode apropriar-se da propriedade dos cidadãos sem contar nem mesmo com o consentimento popular, que, num Estado de Direito, há de ser expreso mediante a edição de lei harmônica com os ditames constitucionais.⁸⁴

Outrossim, quando tal direito é refutado em benefício dos interesses fazendários, não se está simplesmente dando prioridade aos motivos estatais em face da ordem constitucional, mas sim, asseverando a falta de responsabilidade financeira do Estado quando se apropriou indevidamente do patrimônio do contribuinte, e via de conseqüência, a cogitação do Poder Público financiar-se, em total desrespeito as delimitações do poder de tributar rigorosamente preceituados nos textos constitucionais.

Dessa total falta de responsabilidade financeira por parte do Estado por enveredar-se na inconstitucionalidade, não se subtrai somente as severas violações aos direitos fundamentais dos contribuintes, mas, sobretudo uma extrema eliminação da força normativa da Constituição Federal, o que conseqüentemente irá abalar com enorme gravidade os alicerces basilares do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, de acordo com as palavras do Professor Octavio Campos Fischer, não se trata, portanto, de uma relação que possa ser equiparada à relação de direito privado, seja no âmbito material, seja no âmbito processual, em que impera, soberanamente, a igualdade. Por que há normas que estabelecem um desequilíbrio (necessário) em favor da Fazenda Pública e há normas que estabelecem maiores garantias ao contribuinte. Nada de estranho, portanto, em defendermos que certas cláusulas constitucionais somente são favoráveis a estes, não podendo ser opostas, mesmo por lei, em benefício da Fazenda Pública.⁸⁵

Portanto, no que se refere à repristinação da norma mais favorável ao contribuinte, que levará à restituição por ele pago indevidamente, considera-se tal situação perfeitamente possível, apesar de alguns setores doutrinários entenderem que há limitações de ordem temporal e financeira.

⁸⁴VELLOSO, Andrei Pitten. **A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Revista de Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, out 2008, p. 11-12.

⁸⁵FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 292.

4.4 A aplicação do efeito temporal *ex nunc* pelo Supremo Tribunal Federal como forma de modulação de efeitos da decisão

O Direito, como tecnologia voltada para a decidibilidade dos conflitos, encara o tempo de um modo diferente. A ocorrência dos fatos jurídicos carrega a nota da irreversibilidade, porém, o sistema jurídico pode criar mecanismos para apagar os efeitos gerados por tais fatos. Assim, se por um lado os fatos, como eventos físicos, ocorrem num determinado tempo irreversível, os efeitos poderão ser modificados, alterados ou até mesmo expurgados no mundo do Direito.

Assim, quando se examina a possibilidade de modular ou flexibilizar os efeitos no tempo da decisão de inconstitucionalidade, no fundo se investiga até que ponto o ordenamento permite a reversão de efeitos decorrentes da incidência de normas inválidas sobre fatos. Estes são irreversíveis, mas a decisão de inconstitucionalidade pode tratá-los de maneira totalmente diferente.

Ademais, até pouco tempo atrás, a doutrina tributarista não discordava quanto à impossibilidade de qualquer tipo de restrição em relação aos efeitos *ex tunc* da decisão de inconstitucionalidade. No fundo, tinha-se por receio que, em sendo possível a modulação desses, o Fisco dela se serviria para tentar impedir a restituição de tributos pagos indevidamente.

Ainda, nas palavras do Professor Octavio Campos Fischer, era voz comum que toda a decisão de inconstitucionalidade portava efeitos retroativos. Ocorre que, recentemente, surgiram situações em que a invalidade de uma norma tributária poderia provocar sérios reflexos negativos contra os interesses dos contribuintes.⁸⁶

Especificamente, é o caso em que uma decisão de inconstitucionalidade, com efeito *ex tunc*, pode implicar no direito do Fisco de cobrar diferenças que não foram pagas, porquanto a lei inválida era mais benéfica para alguns ou todos os contribuintes do que a lei anterior.

Dessa forma, o artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 veio positivar a postura pragmática, pois permite, por exceção à regra geral da ineficácia *ex tunc* das normas

⁸⁶FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 274.

inconstitucionais, que à declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado sejam conferidos outros efeitos à decisão, diferentes da nulidade total desde a vigência do ato normativo impugnado.

Nesse sentido, parte da doutrina passou a sustentar que a retroatividade da decisão de inconstitucionalidade não poderia ser adotada se importasse em efeitos prejudiciais aos contribuintes.

Portanto, a doutrina tem defendido que, quando o contribuinte paga um tributo, de acordo com uma legislação que posteriormente é declarada inconstitucional, dele não podem ser exigidas diferenças de valores se a norma repristinada implicar em um aumento da carga tributária.

Ao tratar-se da atribuição de efeito temporal a partir do trânsito em julgado, o professor Lenio Luiz Streck ensina:

Se há razões de ordem pragmática que apontam para a necessidade da mitigação da previsão do efeito *ex tunc*, a partir da possibilidade de o Tribunal Constitucional estabelecer efeito *ex nunc*, não parece razoável admitir que a decisão de inconstitucionalidade venha a contemplar eficácia pró-futuro, para além do mero efeito *ex nunc*, ou em parte para o passado, com o que o efeito nem seria *ex tunc* e nem *ex nunc*.⁸⁷

Assim, a concessão de efeitos *ex tunc* à declaração de constitucionalidade no controle concentrado ainda é a regra geral adotada no Brasil, mas, dentro dos requisitos legais do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, pode-se conferir efeitos *ex nunc*, ou seja, a declaração de inconstitucionalidade produz efeitos apenas após o julgamento da ação.

Em síntese, quer-se dizer que o contribuinte não pode sofrer um agravamento retroativo de sua situação tributária em razão de um erro (inconstitucionalidade) causado por um ato próprio e exclusivo do poder público.

Disso, tem-se aí respaldo do princípio da boa-fé, da segurança jurídica e da irretroatividade das normas, em caso de aumento de tributo, que leva a um temperamento da retroatividade da decisão de inconstitucionalidade.

⁸⁷STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 544-545.

A inovação ainda implica a conferência de poder à Corte Suprema para determinar o início da eficácia da decisão *pro futuro*, ou seja, para qualquer outro momento que ela fixe, posterior à declaração de inconstitucionalidade do ato normativo.

Por sua vez, a faculdade autorizada pela Constituição e estabelecida com determinados padrões que devem ser observados no artigo 27 da Lei 9.868 de 1.999 deve ser manejada pelo STF com economia. Significa dizer que as limitações que a Corte decidir inserir às suas declarações de inconstitucionalidade devem ser delimitadas em situações extremamente excepcionais e necessárias, para que assim haja uma melhor compreensão da própria Constituição Federal.

4.5 Utilização da teoria do juízo de ponderação nas decisões judiciais em matéria tributária como medida garantidora de direitos fundamentais

O Direito se posicionou por muito tempo, com os fundamentos da teoria de que todo preceito constitucional não gerava efeitos a partir de sua criação, ou seja, manifestada pelo órgão competente a inadequação de certo preceito normativo perante a Constituição, esta afirmação geraria efeitos *ex tunc*.

Em tempos não tão recentes, nas palavras do Professor Guilherme Cezaroti:

a dogmática jurídica passou a se defrontar com situações em que o confronto de princípios não mais permitia a aplicação pura e simples do conceito clássico de que a norma inconstitucional não produzia efeito nenhum, baseada na teoria da nulidade, e que todos os fatos a ela subsumidos durante a sua vigência precisariam ser desfeitos.⁸⁸

Por meio de um juízo de reflexão, seria possível ao Tribunal Constitucional atribuir maior relevância ao princípio da segurança jurídica, ou ainda, a outro princípio com tamanha preponderância, com a finalidade de resguardar as relações sociais já existentes, do que simplesmente prevalecer o princípio da supremacia constitucional em face de tais relações, contudo não se deve também, abandonar por qualquer motivo este último, ao

⁸⁸CEZAROTI, Guilherme. **Grandes questões atuais de direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira. 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008, p. 148.

passo que os princípios precisam ser analisados com mais profundidade e relevância possível. A sua execução não só depende das várias hipóteses jurídicas, mas, contudo das possibilidades efetivas em cada situação.

Assim, os princípios, dada a sua natureza de elementos volúveis e voláteis, necessitam de um sistema que permita balancear os possíveis confrontos que possa haver entre eles, sem que, para tanto, subsista uma estrutura hierárquica predeterminada, passível de ser empregada de maneira geral e de forma indiscriminada.

Com efeito, ao contrário das normas jurídicas em sentido estrito, os princípios não concluem situações rígidas predeterminadas, cujo sistema de emprego não se dá somente de maneira aparentemente lógica, pela aplicação do fato à norma.

Assim sendo, conforme destaca Ronaldo Redenschi, “realizar esta avaliação é tarefa do método da ponderação de bens, também chamada, de juízo de ponderação, o qual, repita-se, sem uma ordem hierárquica preestabelecida, estabelecerá mediante uma análise de valorações, qual o princípio que, naquele caso concreto, adquire um peso maior que justifique a sua aplicação.”⁸⁹

Dessa maneira, tem-se, então, que o método de ponderação é a técnica baseada na decisão de conflitos entre princípios que, sem deixar de ter em mente os aspectos normativos da oposição de idéias, confere especial importância às suas dimensões fáticas. Acolher esta técnica significa, assim, valorizar, pensar, sopesar os princípios em conflito.

Portanto, no presente tópico, tem-se como finalidade concluir que o Supremo Tribunal Federal poderá utilizar-se do Método da Ponderação de Bens, com o propósito de exercer o exame minucioso de quais situações pode ser excluído a aplicação do efeito *extunc* da declaração de inconstitucionalidade, conforme previsto no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999.

Relembrando ainda, que o Supremo Tribunal Federal, mediante um caso onde esteja presente o risco iminente à segurança jurídica, ou ainda, presente o excepcional interesse social, conforme preceitua a referida norma, poderá demarcar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade prescrevendo que a mesma somente produza efeitos *ex nunc*.

⁸⁹REDENSCHI, Ronaldo. **Temas de interpretação do direito tributário**. Coordenador Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 402.

No que concerne ao chamado “excepcional interesse social”, o Professor Ronaldo Redenschi diz ser onde “reside a maior dificuldade para determinar em que consistiria este para fins de aplicação do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, tendo em vista o grau de abstração, indeterminação e relativização que permeia a referida expressão.”⁹⁰

Deve-se, portanto, despender muita atenção e cuidado ao analisar o “interesse social” com a finalidade de ensejar o recurso ao artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, não podendo ser efetuado tal juízo sem se socorrer de uma verdadeira ponderação dos valores envolvidos, ou seja, direitos fundamentais individuais dos contribuintes em face de direitos fundamentais da coletividade.

Assim, acredita-se que, neste ponto o método da ponderação de bens se mostra de grande valia para o equilíbrio da problemática de cada caso em concreto. Isto porque, o método da ponderação de bens baseia-se em uma ponderação dos valores envolvidos, examinando de forma pormenorizada a problemática levada à apreciação judicial.

4.6 A modulação dos efeitos das decisões em matéria tributária como afronta aos direitos fundamentais do contribuinte

Preocupando-se com as graves conseqüências que uma declaração com efeitos retroativos poderia gerar no plano dos fatos, considerando, de outro lado, os princípios jurídicos que tutelavam os efeitos dos atos realizados com base na norma inconstitucional, o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades modulou os efeitos no tempo da declaração de inconstitucionalidade, relativizando o critério da eficácia *ex tunc*, com base nos critérios da segurança jurídica e excepcional interesse social.

Ainda, é bem possível que, ao cabo, cheguemos a uma coleção de critérios para modular decisões, caso contrário entraremos no caos jurídico, o inimigo secular do cosmo do direito, onde habitam a segurança, a confiança na lei e a boa-fé. Isto porque quando a Corte muda sua orientação ela não é livre dos efeitos que ela projeta.

Nesse sentido, Célio Armando Janczeski sustenta:

⁹⁰REDENSCHI, Ronaldo. **Temas de interpretação do direito tributário**. Coordenador Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 410.

A regra geral, salvo situações fundamentadamente excepcionais, obriga que a Fazenda Pública proceda a restituição dos valores indevidamente pagos, respeitando o prazo prescricional, com os acréscimos legais. A adoção de efeitos prospectivos para a decisão do Supremo Tribunal que reconhece a inconstitucionalidade do ordenamento jurídico, mas vedando a restituição/compensação dos pagamentos realizados a título da exação, antes do julgamento, reserva-se a situações absolutamente excepcionais, que comprovadamente possam levar ao Poder Público a uma catástrofe financeira.⁹¹

Assim, em matéria tributária inexistente óbice à modulação da eficácia temporal da decisão de inconstitucionalidade, porém, uma série de princípios jurídicos atua para tutelar as situações jurídicas favoráveis aos contribuintes, constituídas sob o manto da lei inconstitucional. Sendo assim, no juízo de ponderação de bens comparecerá, de um lado, um princípio jurídico que protege o contribuinte, do outro o da nulidade inconstitucional.

Veja-se o que ensina o professor Osório Silva Barbosa Sobrinho:

Difícilmente, para não dizer nunca, a modulação será efetuada em favor do cidadão individualmente considerado e em sua relação com outro cidadão. Seu destino será, como o passado nos ensina, forma de evitar que o Governo devolva (repita) créditos tributários cobrados com fundamento em lei inconstitucional. A regra melhor teria sido escrita se ficasse esclarecido desde logo que ela não aproveita ao Governo.⁹²

A desconsideração das extravagâncias, eis que flagrantemente opostas ao texto e ao espírito da Constituição Federal, essas correntes de pensamento deveriam ser desenvolvidas com clareza e com amplo envolvimento das diversas esferas do seio social, ou a *contrario sensu*, estará o Supremo Tribunal Federal corroborando com o “calote jurídico” do Fisco/Estado em face de seus contribuintes.

⁹¹JANCZESKI, Célio Armando. **A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, out 2008, p. 23.

⁹²BARBOSA SOBRINHO, Osório Silva. **Comentários à Lei nº 9.868/99: Processo do controle concentrado de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 66-67.

Assim, tem-se notado que o Supremo Tribunal Federal está mais atento aos direitos do contribuinte, em especial quando há cobrança ilegítima ou inconstitucional de tributos, pois tem se posicionado que o Estado criador do tributo deve reparar o contribuinte que fora forçado a recolhê-lo indevidamente.

4.7 As implicações na repetição de indébito tributário em virtude da modulação dos efeitos das decisões

Nas palavras do professor Humberto Ávila:

o Direito Tributário está regulado por toda a Constituição Federal, pois a tributação deve obedecer aos princípios e direitos fundamentais, além do que a interpretação das normas constitucionais tributárias, assim como a interpretação de todas as demais normas, exige um trabalho hermenêutico sistemático, com a busca do seu significado normativo por meio das relações horizontais com as demais normas constitucionais.⁹³

A constitucionalização do Direito Tributário consiste em dizer que os princípios e as fundamentações da tributação se encontram na Constituição e nas normas tributárias infraconstitucionais, devendo ambas coexistirem com os preceitos constitucionais tributário e com toda a Carta Magna. Ressaltando-se ainda, a ressalva de que as doutrinas estrangeiras devem ser recepcionadas com cautela em função da constitucionalização do Direito Tributário.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco ressalta:

Para a norma instituidora de tributos ser válida, é necessário que seja compatível com a Constituição. Em outras palavras, para a exigência de um tributo não basta apenas a previsão da hipótese de incidência em uma lei formal, exige-se, ainda, que a lei veiculadora da hipótese de incidência esteja

⁹³ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6 ed. rev. e ampli. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 23.

de acordo, formal e materialmente, com as normas e princípios constitucionais, sob pena de inconstitucionalidade.⁹⁴

Contudo, em certos casos é possível a análise de que a obrigação tributária adimplida se encontra incompatível com a norma geral e abstrata, o que representa o fundamento da validade da obrigação, e autorização para a sua reprodução em linguagem jurídica competente, gerando, portanto, o direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação tributária em reaver os valores indevidamente pagos. Disso, nasce o direito à repetição de indébito.

O Professor Angelo Miguel de Souza Vargas ressalta que:

“na repetição de indébito os deveres e direitos invertem de modo que cumprida a obrigação tributária de um tributo indevido, o sujeito passivo torna-se sujeito ativo com direito subjetivo de exigir a repetição de indébito, enquanto que o sujeito ativo assume a figura de sujeito passivo com dever de cumprir a exigência imposta pela norma individual e concreta, representada pela sentença de ação de repetição.”⁹⁵

Ainda, são necessários, além da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, outras condições emblemáticas para consagrar o direito a repetição do indébito tributário pelo contribuinte, Veja-se o que aduz o professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta:

Os demais requisitos são a decisão com eficácia retroativa, ou seja, *ex tunc*; a definitividade e a imutabilidade da decisão; a publicação no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União; a subsunção do contribuinte ao âmbito de validade da norma invalidada e; o pagamento do tributo, isto é, o adimplemento da obrigação tributária.⁹⁶

⁹⁴GRECO, Marco Aurélio. **Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 12.

⁹⁵VARGAS, Angelo Miguel de Souza. **O Controle de Constitucionalidade e suas Implicações na Repetição de Indébito Tributário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 13, nº 63, jul-ago 2005, p. 116.

⁹⁶PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 200.

No caso do processo judicial tributário, destaca Daniel Sternick que:

a questão da modulação dos efeitos adquire contornos dramáticos na medida que o Tribunal passa a ter meios necessários para, embora declarando a inconstitucionalidade da instituição ou majoração de um tributo, ou de algum modelo de incidência tributária específico, restringir ou até mesmo impedir a devolução dos indébitos tributários inconstitucionais recolhidos pelos contribuintes, sob o insuficiente fundamento de eventuais rombos nos cofres públicos ou contrariedade ao interesse público.⁹⁷

Isso significa, pois, que a modulação temporal dos efeitos desta decisão jurídica não pode ser realizada de modo arbitrário, levando-se em consideração a conveniência ou a ideologia do órgão com competência decisória. O procedimento exige racionalidade e motivação, a fim de se evitar que sejam feridos os direitos dos contribuintes.

Disso, continua Daniel Sternick:

o resultado pode ser trágico: quanto maior o risco que determinado julgamento implicar às finanças públicas, maiores as pressões governamentais sobre o Tribunal, que poderá, a partir de um exercício retórico-argumentativo calcado em razões de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, limitar ou mesmo impedir a restituição dos valores indevidamente pagos pelos contribuintes, em razão da inconstitucionalidade da norma que institua, majore ou estabeleça certo modelo de incidência de um tributo.⁹⁸

Em razão dessa situação, verifica-se patente a necessidade de se criar uma teoria sobre os limites da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em especial na seara do processo judicial tributário, que sobressaia dos requisitos formais e materiais fixados no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999. É nesse panorama que se engrandece a importância do princípio da proporcionalidade.

⁹⁷STERNICK, Daniel. **Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, Revista de Direito Tributário, nº 106, 2007, p. 257.

⁹⁸STERNICK, Daniel. **Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, Revista de Direito Tributário, nº 106, 2007, p. 259.

Em virtude disso, para que exista estabilidade das instituições e para que o Supremo Tribunal Federal exerça adequadamente sua função de guardião da Constituição, que é seu atributo maior, e com isso garanta segurança jurídica, é que a Corte tenha limites e se utilize ao máximo do juízo de ponderação, para analisar conforme a realidade do momento, se irá atribuir eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* às suas decisões, objetivando o mínimo de efeitos negativos aos contribuintes.

Nesta esteira, o princípio constitucional da proporcionalidade tem por finalidade sistematizar e coordenar a ponderação entre os princípios em conflitos entrelaçados em uma relação de causalidade entre meio e fim, empregando-se sempre que houver uma medida concreta com destinação a realizar uma finalidade constitucional.

Inevitavelmente, devem os julgadores competentes, pela análise da questão, ponderar os valores em conflito, para que possam decidir se necessária a questão da modulação de efeitos para evitar o perecimento de outro princípio, garantia ou direito com agasalho constitucional. É a aplicação sempre plausível do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade como garantia aos direitos fundamentais do contribuinte, principalmente em relação à repetição do indébito tributário.

Quanto à repetição do indébito tributário, o professor Daniel Sternick salienta:

que é comuníssimo, no dia-a-dia do contencioso tributário brasileiro, o ajuizamento de ações por parte dos contribuintes com a finalidade de requerer a restituição de quantias indevidamente pagas a títulos de tributos cuja a lei de instituição ou majoração tenha incorrido em algum vício de inconstitucionalidade.⁹⁹

Assim, e ainda nas palavras de Daniel Sternick:

no âmbito da repetição do indébito tributário inconstitucional, a utilização do argumento econômico – que se contenta em destacar o déficit bilionário que uma eventual decisão judicial pode infringir aos cofres públicos – é absolutamente insuficiente para se justificar, legitimamente, o emprego de

⁹⁹STERNICK, Daniel. **Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, Revista de Direito Tributário, nº 106, 2007, p. 262.

efeitos prospectivos à deliberação pela ilegitimidade constitucional de um tributo.¹⁰⁰

Ademais, ao serem reunidos os princípios constitucionais entrelaçados em razão da solução para que juntos possam norteá-la, verifica-se a tendência quanto à recusa da administração temporal dos efeitos da decisão, a segurança jurídica do contribuinte, ao princípio da legalidade estrita, a proibição ao enriquecimento sem causa da Fazenda Pública e ao confisco, além do princípio da nulidade e dentre outros.

Disso, os contribuintes sentem hoje, em face da possibilidade de alteração no posicionamento da jurisprudência, profunda insegurança, que só poderá ser afastada mediante a concessão de eficácia *ex tunc* às decisões da Suprema Corte sobre matéria tributária declarada inconstitucional, evitando as inquestionáveis lesões que sofreriam os contribuintes em seu direito à repetição de indébito em relação ao tributo pago indevidamente.

Caso contrário, se for declarado inconstitucional o tributo, e a esta decisão for atribuída eficácia *ex nunc*, estará o Fazenda Pública enriquecendo ilicitamente às custas dos contribuintes, tendo em vista que não terá que devolver os valores cobrados indevidamente, demonstrando assim, claramente, o estado de confisco e ao princípio da legalidade.

O professor Celso Antônio Bandeira de Mello ensina:

Isto posto, é lícito considerar que, permitir a repetição do indébito, daquilo que, pago indevidamente, em razão da inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo, significa afirmar o prestígio da legalidade, da moralidade, da boa-fé, da proibição do enriquecimento sem causa e do direito de propriedade.¹⁰¹

Nesse sentido, o professor Ives Gandra da Silva Martins é contra a limitação *ex nunc* dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade na seara tributária, “pois esta restrição

¹⁰⁰STERNICK, Daniel. **Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, Revista de Direito Tributário, nº 106, 2007, p. 262.

¹⁰¹MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: nº 210/25-35, out-dez, 1997, p. 33.

de efeitos pode gerar a irresponsabilidade impositiva, fazendo com que tributos inconstitucionais, mesmo após decisão definitiva do STF, tenham seus efeitos inválidos perpetuados, em benefício do Estado.”¹⁰²

Helenilson Cunha Pontes também tem entendimento contrário à limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária, nos casos de instituição e arrecadação do tributo inconstitucional, veja-se:

Julgada inconstitucional a norma impositiva tributária, se faz necessária a devolução integral do tributo arrecadado com base na lei inconstitucional. É imperativa a devolução do tributo arrecadado com base em lei inconstitucional, não sendo admitida a ponderação axiológica para a modulação dos efeitos da decisão e nem a adoção de razões de Estado, sob o risco de promoção de “uma tentadora oportunidade para a proliferação de inconstitucionalidades úteis, isto é, exigências de tributos inconstitucionais e não devolvidos após a declaração de tal vício de validade pelo STF.”¹⁰³

Ainda, opondo-se à modulação de efeitos da norma inconstitucional em direito tributário, Thomas da Rosa de Bustamante afirma que: “apesar do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999 ser constitucional, tal dispositivo não pode ser aplicado em questões tributárias, em razão do princípio do não confisco e da impossibilidade de admissão do enriquecimento ilícito do Estado.”¹⁰⁴

Portanto, depreende-se que a limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária deve ser alicerçada com extremo cuidado, pois há de se adentrar no processo de ponderação os direitos fundamentais dos contribuintes em contra partida com a continuidade e sobrevivência do Estado.

4.8 Análise de alguns casos relevantes em matéria tributária que possuem decisões com modulação de efeitos

¹⁰²MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 308.

¹⁰³PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 85-86.

¹⁰⁴BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **A lei n. 9.868/99 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade da fiscalização em direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, ago 2000, p. 91.

Informamos inicialmente que não adentraremos no mérito das questões aqui estudadas, tendo em vista não ser objeto do presente trabalho rediscutir as matérias em si, mas apenas e com base no panorama jurisprudencial analisar os possíveis resultados da modulação de efeitos proferidas nas decisões em matéria tributária. Desta forma, a abordagem em relação ao mérito terá apenas uma natureza histórica.

Um caso interessante trazido a baila é a modulação dos efeitos aplicada no declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 proferida no RE nº 559.943 de relatoria da Ministra Carmen Lúcia, senão veja-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 559943, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-182 DIVULG 25-

09-2008 PUBLIC 26-09-2008 EMENT VOL-02334-10 PP-02169
LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 321-366).¹⁰⁵

No caso acima apresentado, independente de acerto ou não da decisão ora transcrita, o que evidentemente é despiciendo nos termos do objeto do presente trabalho, cumpre esclarecer que foi aventado pelo Ministro Gilmar Mendes a possibilidade da modulação de efeitos no presente caso.

Ao analisarmos o voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, verificamos que o mesmo se manifesta da seguinte forma:

“Diante da repercussão que o assunto e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Neste sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo a ação ajuizada antes da conclusão do presente julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos no arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.”

Infere-se do referido julgado que a principal razão pela qual foram limitados os efeitos temporais em relação à declaração e inconstitucionalidade foi a segurança jurídica, onde a tese da modulação de efeitos foi acolhida pela maioria, restando vencido o Ministro Marco Aurélio Mello.

Sendo assim, conclui-se que a segurança jurídica decorre, no presente caso, da previsibilidade dos contribuintes em se planejarem juridicamente com base na

¹⁰⁵RE 559943, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-182 DIVULG 25-09-2008 PUBLIC 26-09-2008 EMENT VOL-02334-10 PP-02169 LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 321-366.

jurisprudência consolidada decorrentes de vários trânsitos em julgado sobre determinada matéria.

E analisando o histórico dos julgados, inclusive com decisões plenárias proferidas favoravelmente ao contribuinte, não se pode falar na hipótese sobre “insegurança” ou alteração jurisprudencial, isso porque a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sempre caminhou no mesmo sentido, qual seja, de considerar inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212 de 1.991.

Contudo, a questão da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais, que tratavam do prazo decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias, prejudicou somente os contribuintes que pagaram e não questionaram a cobrança judicialmente, tornando definitivos e inquestionáveis estes pagamentos.

Com o devido respeito, ousamos divergir desse posicionamento. Não vislumbramos na situação fática, objeto do precedente em estudo, a presença de qualquer princípio jurídico que justificasse uma ponderação de bens, da qual pudesse resultar a atribuição de eficácia prospectiva à pronúncia de inconstitucionalidade da lei tributária.

Reconhecer eficácia de recolhimentos de tributos realizados depois do decurso do prazo de decadência significa tutelar interesse meramente arrecadatório. O princípio da segurança jurídica não atua em tal situação, simplesmente porque no Direito Tributário é princípio de proteção do contribuinte.

Ocorre que a Corte limitou a sua decisão aos contribuintes que já estivessem discutindo o malsinado lapso de tempo, quer na esfera administrativa quer na esfera judicial.

É dizer todos os contribuintes que pagaram cordatamente débitos prescritos, sabido que a decadência e a prescrição extinguem o crédito tributário independentemente de pedido expresso do contribuinte, podendo ser declarado de ofício pelo juiz, ficaram proibidos de requerer a repetição de indébito, o que favoreceu o Estado e prejudicou o contribuinte.

A gravidade dessa modulação está a merecer reflexões. A Constituição proíbe utilizar o tributo com efeito de confisco. Se, portanto, o objeto da obrigação tributária é o respectivo crédito, inexistente obrigação e conseqüentemente o tributo. Neste caso, o direito

subjetivo de ações dos contribuintes foi restringido, ou melhor, anulado pelo Supremo Tribunal Federal.

Este precedente irá incentivar a litigiosidade em matéria tributária, porque os contribuintes foram informados pelo Supremo Tribunal Federal que poderão não ser beneficiados por um precedente favorável caso não tenham feito o mesmo questionamento.

Além da constatação de que os recursos arrecadados não são aplicados pela administração pública em assistência social, saúde, educação, saneamento básico, qualificação de mão-de-obra, haverá uma resistência fiscal que não se identifica só com a repulsa do tributo, mas também com a possibilidade de não recuperar um tributo considerado indevido se o mesmo não for questionado por algum meio.

O segundo julgamento que merece destaque neste estudo cuidou do reconhecimento da revogação pelo artigo 56 da Lei nº 9.430 de 1.996 da isenção da COFINS anteriormente concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, consoante dispunha o inciso II do artigo 6º da Lei Complementar nº 70 de 1.991.

A questão da constitucionalidade da cobrança da COFINS das sociedades uniprofissionais de profissões regulamentadas assume contornos diferenciados, uma vez que não se trata de uma mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mas que ocorreu no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e que teve seu aspecto constitucional examinado.

Os principais argumentos que pleitearam a modulação temporal dos efeitos da decisão que se colheram em favor dos contribuintes foram pinçados de diferentes momentos processuais depois de iniciados o julgamento dos RREE 377.457 e 381.964.

Veja-se a ementa dos RREE 377.457 e 381.964 que versaram sobre a matéria:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à

contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. (RE 377457, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774).¹⁰⁶

Assim, com base na preservação da segurança jurídica, inaplicar o efeito pretendido no caso implicaria manifesta violação do princípio da proteção da confiança dos contribuintes que agiram de boa-fé sob o pálio do enunciado prescrito pela Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça.

Por outro lado, como argumento contrário ao pedido de modulação temporal dos efeitos desta decisão refere-se à flutuação exagerada no entendimento dos Tribunais Superiores acerca de matérias tributárias de grande relevo para o ordenamento jurídico nacional e interesse econômico tanto para os contribuintes como também para o Fisco.

Inaugurando o relato do caso, o Ministro Gilmar Mendes sintetizou de modo bastante claro a questão constitucional-tributária objeto de apreciação pelo Plenário da Corte: “A controvérsia diz respeito à manutenção ou não da isenção de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada”.

A principal alegação dos contribuintes nos RREE foi à infração ao princípio da hierarquia das leis, “porque lei ordinária haveria suprimido isenção instituída por lei complementar”. Além disso, sustentaram adicionalmente que ocorreria na espécie a “instituição disfarçada de nova hipótese de contribuição social.

Assim, em ligeiro voto o Ministro Gilmar Mendes manifestou-se no sentido de que o conflito aparente entre os dispositivos legais era sim “uma questão diretamente constitucional” e, no mérito, negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelos contribuintes, com fundamento, sobretudo, na jurisprudência precedente da Corte.

Nos sentido oposto e filiado à corrente minoritária no julgamento, o Ministro Marco Aurélio, no trecho final do voto que proferiu, reconheceu evidente violação à

¹⁰⁶RE 377457, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-08 PP-01774.

segurança jurídica, pois os contribuintes de boa-fé agiram de acordo com o entendimento emanado pelo próprio Estado (a súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça) e agora seriam surpreendidos pela mudança de tal entendimento.

Dessa forma, o pronunciamento do Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos dos RREE 377.457 e 381.964 certamente foi aquém da expectativa que a comunidade jurídica aguardava para o caso, no sentido de que era esperada a aplicação da modulação temporal dos efeitos daquela decisão que no mérito desde logo se afigurava favorável ao interesse do Fisco.

A atribuição do efeitos *ex nunc* às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal se justifica sempre quando presentes a ameaça à segurança jurídica, ou a existência de excepcional interesse social.

No que concerne à questão envolvendo a isenção da COFINS oferecida às sociedades civis prestadoras de serviços, é certo que concorrem ambos aqueles requisitos.

Primeiro, quanto à segurança jurídica, o Superior Tribunal de Justiça, que desde sempre manifestou seu entendimento de que lei complementar não é passível de revogação por lei ordinária, editou a súmula nº 276. Ao lado disso, também está presente o excepcional interesse social a justificar a modulação temporal dos efeitos decisórios.

Há que se considerar que a não atribuição de efeitos prospectivos à provável decisão que der provimento aos recursos da União Federal implicará autorizar a exigência daqueles contribuintes, a um só tempo, em um golpe de difícil absorção, toda a COFINS acumulada no longo do período pelo qual vigeram decisões favoráveis que os dispensava de recolher o referido tributo, podendo até mesmo inviabilizar a continuidade das atividades de muitos deles.

Ademais, já vimos que a mudança de jurisprudência anteriormente consolidada, como indubitavelmente ocorreu nesse caso, deve respeitar os princípios da proteção da confiança legítima do contribuinte, da boa-fé e da irretroatividade. Equivale, sob o ponto de vista prático, a instituição de tributo ou majoração de sua alíquota.

Assim, considerado, nada mais justo que submeter tal mudança de jurisprudência aos princípios e regras constitucionais dirigidas às limitações ao poder de tributar. A despeito de reconhecer a constitucionalidade da lei, pode aplicar a decisão com efeito *ex nunc*, como pleiteado nos autos dos recursos extraordinários em foco, vez que se trata da hipótese de mudança de jurisprudência que ocorreu de modo contrário aos contribuintes.

Outro julgado notório na esfera tributária, em que o Supremo Tribunal Federal foi obrigado a se posicionar em relação à modulação, é a tese defendida pelos contribuintes de que na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, tais operações tinham direito ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, decisão está proferida no RE 353.657, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, veja-se a ementa:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353657, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807).¹⁰⁷

Na ocasião do julgamento dessa questão de fundo, por apertada diferença, a maioria absoluta dos Ministros do Tribunal, ou seja, seis Ministros, deram provimento ao recurso extraordinário manejado pela União Federal. A transcrição integral da ementa deste acórdão evidencia que a Corte negou a possibilidade de modular no tempo os efeitos da decisão neste caso concreto.

O resultado final do julgamento foi comemorado como uma dupla vitória do Fisco que, no mérito, obteve o reconhecimento pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal de que as empresas não teriam direito ao crédito do IPI na aquisição de insumos não tributados ou tributados à alíquota zero, e na questão de ordem suscitada sobre a modulação temporal

¹⁰⁷RE 353657, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807.

dos seus efeitos, obteve a decisão definitiva de que ela seguiria a regra geral e seria aplicada com efeito *ex tunc*.

Posteriormente, em outro caso versando sobre matéria tributária, a Corte, por maioria, rejeitou o pedido formulado pela União de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1.992, que previa o recolhimento de contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas físicas.

Quanto ao Funrural, vejamos a ementa do RE 363.852 de Relatoria do Ministro Marco Aurélio:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações. (RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RTJ VOL-00217- PP-00524 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69).¹⁰⁸

¹⁰⁸RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RTJ VOL-00217- PP-00524 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69.

O único voto discordante neste julgamento foi o da Ministra Ellen Gracie. Um dos argumentos trazidos para deferir a modulação em favor do Fisco era o de que a restituição propiciaria um enriquecimento ilícito aos contribuintes, visto que as contribuições recolhidas foram incorporadas pelos produtores aos preços dos seus produtos.

O Supremo Tribunal Federal, no caso do Funrural, rejeitou com veemência o inusitado pedido fazendário. Segundo o Ministro Cezar Peluso, banalizar a modulação de efeitos em favor da Fazenda Pública é o mesmo que acabar com o instituto da repetição do indébito tributário.

O Ministro Ricardo Lewandowski, ao preferir o seu voto no caso do Funrural, frisou que a Corte por diversas vezes rejeitou pedidos de modulação de efeitos formulados pelos contribuintes e que não seria medida equitativa proceder de forma diversa quanto ao Fisco.

A rejeição do pedido fazendário de modulação de efeitos no caso do Funrural mostra que a violação à Constituição quando praticada pelo Estado é muito mais perversa do que à cometida pelo contribuinte. É que o Estado, confiante na modulação de efeitos, estimula atos legislativos que acarretam obrigações tributárias inconstitucionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A possibilidade de modulação da eficácia temporal da decisão de inconstitucionalidade da lei tributária adquiriu grande significado em nosso sistema jurídico, em face da criação da repercussão geral como pressuposto de cabimento do recurso extraordinário, instituto que amplia a eficácia subjetiva, sob o ponto de vista pragmático, da decisão proferida pelo Pretório Excelso em sede de fiscalização incidental, atingindo toda a coletividade.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, pela primeira vez em sua história, relativizou a eficácia retroativa da pronúncia de inconstitucionalidade, em matéria tributária, decisão que gerou efeitos para um grande leque de contribuintes.

O singelo estudo destinou-se a análise da faculdade, exercida pela Corte Maior, como conseqüência da utilização da ponderação de bens, maneira destinada à resolução de divergências entre princípios jurídicos. Buscou-se, desse modo, delimitar os contornos do instituto, numa tentativa de contribuir para a sua aplicação de forma racional e motivada, em face das circunstâncias do caso concreto, na declaração de inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária.

Em um primeiro momento se fez necessário o estudo acerca do fenômeno da coisa julgada, os seus efeitos e sua extensão temporal em relação a matéria tributária. O terceiro capítulo foi inteiramente dedicado ao estudo dos direitos fundamentais, analisando as suas diversas teorias, bem como, a sua evolução, analisando ainda, o limite à restrição dos direitos fundamentais em virtude do princípio da proporcionalidade.

Analisou-se ainda, os direitos fundamentais dos contribuintes, as agressões sofridas e a violação aos seus princípios e direitos fundamentais, em análise especial os direitos fundamentais do contribuinte quando na sua tomada de decisão o Supremo Tribunal Federal modula os seus efeitos.

Por sua vez, em um quarto e último momento verificou-se a modulação temporal dos efeitos em matéria tributária, onde se fez necessária a interpretação do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999. Analisando a utilização da teoria do juízo de ponderação nas decisões judiciais em matéria tributária como medida garantidora de direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, após o estudo realizado, conclui-se que o homem, por si só, é um ser inquieto, sempre buscando em suas relações uma certa previsibilidade em seus atos. Na ausência desta, visa a imutabilidade do passado a fim de evitar surpresas no futuro. Contudo, a insegurança presente na atual sociedade é de tal ordem que nem as leis proporcionam mais confiabilidade, grande parte em razão da qualidade em sua elaboração.

Ainda, as inseguranças não param somente por aí. Estas encontram-se presentes na própria aplicação do direito, especialmente, pelas profícuas e indecisas decisões judiciais que oscilam ao sabor dos mais diversos fatores. Aliás, a segurança, é um desejo inerente ao homem, daí a sua positivação mediante a concepção do direito como sistema de normas.

A segurança é, pois, a paz jurídica, a confiabilidade e previsibilidade dos cidadãos de que as condutas por eles praticadas serão garantidas, desde que, obviamente, previstas como condutas lícitas pelo sistema jurídico. A segurança jurídica protege o indivíduo de mudanças inesperadas em posições consolidadas no tempo, prevenindo-se a situação de perplexidade, nociva à previsibilidade por parte dos contribuintes.

O arcabouço jurídico brasileiro gerou um sistema para a exclusão do mundo jurídico de antinomias que divergissem da Constituição Federal, seja na sua forma preventiva ou repressiva, conhecido como Controle de Constitucionalidade. Contudo, algumas dessas decisões de controle acabam influenciando de maneira direta e imediata as relações jurídicas, sobretudo as relações tributárias.

Por conseguinte, a declaração de inconstitucionalidade extirpa do sistema norma incompatível com a Constituição que, porém, serviram de fundamento para as relações jurídicas constituídas ou aquelas em potencial para constituição. Precisamente nas relações jurídicas tributárias, a declaração de inconstitucionalidade produzirá um direito subjetivo do contribuinte em ser restituído pelos valores adimplidos a título de tributo, bem como um dever do Fisco em devolver estes valores.

Assim, sempre que a declaração de inconstitucionalidade causar mais gravidade a situação do cidadão frente ao Estado, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade não poderão retroagir, na medida em que as garantias constitucionais são destinadas a população, que deve encontrar nelas proteção ao arbítrio estatal. Neste sentido a Constituição tem por objetivo essencial garantir a liberdade, a dignidade e o bem-estar dos homens em sociedade, estabelecendo restrições aos governantes.

Por ser o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, uma segurança da população em face dos que estão no exercício do poder, como efetivamente é, não é aceitável permitir que se possa chegar a circunstâncias nas quais a declaração de inconstitucionalidade de uma lei implique em evidente violação ao princípio da irretroatividade, uma garantia individual expressamente estabelecida na Constituição Federal.

Em matéria tributária inexistente óbice à modulação de eficácia temporal da decisão de inconstitucionalidade, proferida em controle difuso. Os mesmos motivos que justificam a ponderação de bens para definir os efeitos no tempo da pronúncia de inconstitucionalidade, analisados neste estudo, permitem a utilização desta técnica diante da invalidade da lei tributária.

Creio que a modulação não pode servir como instrumento de estímulo à proliferação de normas flagrantemente inconstitucionais, produzidas diuturnamente pelo Poder Legislativo (federal, estadual e municipal) como também pela administração pública. Se essa prática tornar-se recorrente, estar-se-á certamente a estimular o legislador a produzir leis que não se encontram em harmonia com a Constituição Federal.

Ademais, não se pode deixar de mencionar uma importante crítica elaborada em face da modulação dos efeitos temporais na declaração de inconstitucionalidade de um preceito normativo, na qual se fundamenta no fato da atuação legislativa do Poder Judiciário, quando autoriza a validade e eficácia durante certo período de tempo a uma lei incapaz por si só de gerar tais efeitos.

Outrossim, tanto a doutrina quanto a jurisprudência já se manifestaram sobre os efeitos da decisão que pronuncia a inconstitucionalidade de lei ou de outro ato normativo, sem contudo, estabelecer qualquer diferença entre os efeitos favoráveis e os desfavoráveis a população. Mesmo aqueles, que recomendam que o efeito retroativo deva ser expressamente estabelecido pela Suprema Corte, - o que é absolutamente correto -, contudo, não se vislumbra a possibilidade de progressão na elaboração dessa tese, na medida em que não se constata apontamentos, nem tão pouco critérios a serem seguidos na determinação exata desses efeitos retroativos.

A utilização indiscriminada do instituto da modulação poderá levá-lo à banalização, tornando-se regra e não exceção; daí porque a reserva em relação à sua

aplicação no caso em foco, justamente porque não se fazem presentes os requisitos legais, conforme restou demonstrado neste trabalho.

Admitir-se o reconhecimento de que uma lei inconstitucional e, portanto nula, possa ainda que por certo lapso temporal, produzir efeitos durante sua vigência, cabendo apenas à declaração de inconstitucionalidade em via direta, para extirpá-la da ordem jurídica, importa em conferir enorme poder ao Estado.

Salienta-se que o Estado, único ente com exclusiva competência para a elaboração legislativa, poderia utilizar desta faculdade, deste “manto de presunção de constitucionalidade” da convicção de impossibilidade de retroatividade dos efeitos resultado da lei inconstitucional, para evitar a atuação torpe, criando leis com consciência de sua inconstitucionalidade, com a finalidade de temporariamente tirar proveito patrimonial de seus efeitos, sem, contudo atentar de que a mesma causa dano sobre a vida e o patrimônio dos jurisdicionados.

Há que se observar que uma série de princípios jurídicos atua para tutelar as situações jurídicas favoráveis aos contribuintes, constituídas sob o manto da lei inconstitucional. Sendo assim, no juízo de ponderação de bens comparecerá, de um lado, um princípio jurídico que protege o contribuinte, e do outro o da nulidade da lei inconstitucional.

Exemplificando: ao invalidar lei que estabelece a base de cálculo de um determinado tributo, menos gravoso para ao contribuinte, o princípio da segurança jurídica deve atuar para impedir a possibilidade de retroatividade da decisão para permitir ao Fisco a realização de novo lançamento, com base em lei mais gravosa para o contribuinte.

No percurso deste trabalho, buscou-se de maneira sucinta, expor o funcionamento do método de resolução de conflitos - extremamente importante e atualíssimo – que envolve princípios constitucionais, como o Método da Ponderação de Bens, de maneira a demonstrar o seu ajuste às situações onde se deseja obter uma análise valorativa e casuística, por meio da ponderação dos valores que envolvem os casos concretos em *sub examinem*.

Noutra quadra, não se pode ainda esquecer do princípio basilar de qualquer Estado Democrático de Direito, este consagrado no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal do Brasil, o princípio da segurança jurídica, que visa resguardar a estabilidade das relações jurídicas desencadeada entre os jurisdicionados e o Poder Estatal,

assegurando-lhes a todos, a eficácia dos atos jurídicos assumidos perante uma determinada ordem legal.

Contudo, o que não se pode admitir é a realização de uma ponderação de bens destituída de qualquer critério jurídico, que possa sacrificar os bens tutelados por princípios jurídicos. Assim, por exemplo, ao invalidar a lei instituidora de uma exação, o Pretório Excelso não pode impossibilitar a repetição de indébito.

Depreende-se da prática, que o fundamento levantado de forma corriqueira pelos entes tributantes para que a declaração de inconstitucionalidade seja emanada com efeitos *ex nunc*, é sempre o argumento de que os recursos auferidos foram empregados em prestação de serviços públicos de diferentes maneiras, e que assim se encontra existente o interesse da coletividade, que deve preponderar sobre o individual.

Não pode a Corte Maior impossibilitar a repetição de indébito, decorrente do recolhimento do tributo com base na lei inconstitucional, para se evitar um suposto déficit no orçamento do respectivo ente tributante, sob o falso argumento da proteção do interesse público, sob pena de estar violando, neste caso, o princípio da proibição do enriquecimento sem causa.

O contribuinte tem direito à restituição total ou parcial no caso de cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido, ou ainda, pago a maior, em razão de que a legislação tributária aplicável, a sua natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorreram, e foram previamente estabelecidas e submetidas a exame de constitucionalidade, quando de sua elaboração. Isso é o que preceitua o artigo 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, estabelecendo que para o exercício desse direito tem-se o prazo prescricional de cinco anos, estes contados da data de extinção do crédito tributário.

Na definição dos efeitos no tempo da decisão de inconstitucionalidade da lei tributária devem ser investigadas as situações fáticas surgidas pela incidência da lei inconstitucional, os efeitos dos fatos jurídicos ocorridos com base na lei inválida, os princípios ou regras jurídicas que porventura tutelem tais efeitos, a necessidade de buscar uma concordância prática com o princípio da nulidade da lei inconstitucional.

Primeiramente, cabe aduzir ou imaginar quais os supostos casos onde a segurança jurídica seria ameaçada ou o que poderia ser considerado como excepcional interesse social. Ainda, a partir dessa análise é que será possível definir os efeitos no tempo da

pronúncia de inconstitucionalidade, sem sacrificar os bens ou interesses jurídicos protegidos pelo ordenamento tributário.

Portanto, a fim de reduzir o poder discricionário do Supremo Tribunal Federal no contexto da manipulação dos efeitos de suas decisões no tempo, diminuindo também a relevância das “razões de Estado”, consubstanciadas em interesses políticos-fiscais, impõe-se a edificação de limites críticos à adoção do mecanismo quando da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias.

Se de certa forma o princípio da segurança jurídica é facilmente identificado, e, por conseguinte preservado, de outra maneira, o então interesse social é muito mais fluído, indeterminado, e ainda, oculto e perigoso. Ressaltando que inúmeras barbaridades foram perpetradas em face dos direitos humanos e da democracia com alicerce nas razões de interesse social, dentro dos quais podemos reportar ao nazismo e ao totalitarismo stalinista.

Portanto, toda a linha de raciocínio traçada na presente pesquisa conduz à conclusão de que a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, notadamente no campo do processo tributário, depende não só da verificação de razões de “segurança jurídica” e de “excepcional interesse social”, mas também de um severo juízo de ponderação de princípios constitucionais que envolva os exames atinentes ao princípio da proporcionalidade.

Assim sendo, poder-se-ia concluir que, caso haja a finalidade de adequar alguma situação em caso de “excepcional interesse social”, devemos ter uma “excepcional” cautela em avaliá-la desta maneira e, sem com isso, autorizar a inserção do artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1.999, que disciplina a referida norma de caráter extraordinário, e de exceção, a uma regra geral, considerando a declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc*, quando deveria ser *ex tunc*.

Disso, para que seja identificada a presença do “excepcional interesse social” com a finalidade de ensejar a não inserção da eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal deverá, levar em consideração os valores envolvidos, examinando os fundamentos que demonstrariam a necessidade de prevalência do interesse social em face dos outros valores presentes na controvérsia, que inevitavelmente estariam sendo protegidos caso prevalecesse à regra geral da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade.

Ressalta-se novamente, a indispensabilidade de uma ponderação cuidadosa por parte do Supremo Tribunal Federal, nas situações em que efetivamente encontra-se presente o “excepcional interesse social”, pois, a *contrario sensu* do preceito legal, estar-se-ia banalizando a estrutura trazida pela Lei nº 9.868 de 1.999, o qual, deve se lembrar é dispositivo de exceção, além de fomentar, o enriquecimento ilícito do Poder Estatal.

Destaca-se ainda, que, por vezes esta perspectiva econômica, ocasionará indubitavelmente o maior número de discussões no que se refere a identificar a prevalência do interesse social, capaz de ensejar a limitação ou restrição da eficácia *ex tunc* das declarações de inconstitucionalidade.

Com este efeito, não são recentes as razões do Governo Federal no que se refere à impossibilidade de custear o pagamento dos altos valores em razão da repetição de indébito dos tributos declarados inconstitucionais, os quais muitas vezes foram estabelecidos e arrecadados em épocas anteriores ao atual governo, havendo assim um repasse político da chamada “conta da inconstitucionalidade”.

Contudo, espera-se do Supremo Tribunal Federal, a utilização do método da ponderação de bens, para que se atente a exceção prevista na Lei nº 9.868 de 1.999 em caráter excepcional, analisando as peculiaridades do caso concreto, para que efetivamente se verifique a presença do interesse social, na medida em que, sempre haverá por parte do Poder Estatal a tentativa de exonerar-se de proceder à repetição de indébito indevidamente auferido, sob o fundamento de que tal devolução ameace às finanças públicas.

BIBLIOGRAFIA

ARTIGOS E LIVROS

AGRA, Walber de Moura. **Aspectos controvertidos do controle de constitucionalidade**. Salvador: Edições JusPODIVM, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. **Direito constitucional descomplicado**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2008.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em Matéria Tributária: O Argumento Pragmático ou Consequencialista de Cunho Econômico e as Decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

APPIO, Eduardo. **Controle difuso de constitucionalidade: modulação dos efeitos, uniformização de jurisprudência e coisa julgada**. Curitiba: Juruá, 2008.

ÁVILA, Ana Paula. **A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade: Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 6 ed. rev. e ampli. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BARBOSA SOBRINHO, Osório Silva. **Comentários à Lei nº 9.868/99: Processo do controle concentrado de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 26^a ed. Atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Revista de Direito Tributário**, nº 63. São Paulo: Malheiros, 1993.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Sobre o conceito de norma e a função dos enunciados empíricos na argumentação jurídica segundo Friedrich Müller e Robert Alexy**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 11, nº 43, abr-jun 2003.

_____. **A lei n. 9.868/99 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Inaplicabilidade da fiscalização em direito tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, ago 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2006.

_____. **Direito constitucional**. 4. ed. Lisboa: Almedina, 2003.

_____. **Direito constitucional**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1993.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes Irresponsáveis?** Tradução de Carlos Alberto Álvaro de Oliveira. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1989.

CEZAROTI, Guilherme. **Grandes questões atuais de direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira. 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008.

CEZNE, Andrea Nárriman. **A teoria dos direito fundamentais: uma análise comparativa das perspectivas de Ronald Dworkin e Robert Alexy**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 13, nº 52, jul-set 2005.

COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Luiz Eduardo de Toledo. **Os direitos fundamentais e o princípio da dignidade da pessoa humana aplicados às relações privadas**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº 67, abr-jun 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Grandes questões atuais de direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira. 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. Salvador: Editora Jus Podium, 2008.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição Constitucional Democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DE CARA, Juan Carlos Gavara. **Derechos Fundamentales y Desarrollo legislativo**. La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales en la Ley fundamental de Bonn. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

DELGADO, José Augusto. **Os direitos fundamentais do contribuinte**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 12, nº 58, set-out 2004.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceitos de princípios constitucionais: elementos teóricos para uma formulação dogmática constitucionalmente adequada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

FERNANDES, André Dias. **Eficácia das Decisões do STF em ADIN e ADC: Efeito vinculante, coisa julgada *erga omnes* e eficácia *erga omnes***. Salvador: JusPODIVM, 2009.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional: Revista, ampliada e atualizada até a EC nº 66/2010 e em consonância com a Jurisprudência do STF**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Medida Provisória e Segurança Jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FERREIRA, Maria Elizabeth Malaquias. **Modulação do efeitos temporais no controle jurisdicional de constitucionalidade e reflexos sobre a norma do art. 52, X, da Constituição Federal**. Revista de Informação Legislativa. Brasília: Senado Federal/Subsecretaria de Edições Técnicas, ano 44, nº 173, jan-mar 2007.

FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus Efeitos**. São Paulo: Método, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direitos humanos fundamentais**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FILHO, Romeu Felipe Baccelar. **O princípio da coisa julgada e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FRANÇA, Rodrigo Marques. **Teses Tributárias – Vários Autores**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JÚNIOR, Fredie Didier; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 2. Bahia: Editora Jus Podivm, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito**. São Paulo: Dialética, nº 2002.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo: Celso Bastos/Instituto Brasileiro Constitucional, 1997.

HORVATH JÚNIOR, Miguel; HORVATH, Miriam Vasconcelos Fiaux. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2007.

ISRAEL, Jean-Jacques. **Direito das liberdades fundamentais**. Tradução de Carlos Souza. Barueri: Manole, 2005.

JAMES, William. **Pragmatismo**. São Paulo: Martin Claret, 2005.

JANCZESKI, Célio Armando. **A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, out 2008.

LEAL, Saul Tourinho. **Ativismo ou altivez?: o outro lado do Supremo Tribunal Federal**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

_____. **Controle de constitucionalidade moderno**. Niterói: Impetus, 2010.

LEDUR, José Felipe. **Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá. **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Coordenadores Aristóteles Moreira Lima e Marcelo Jatobá Lôbo. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

LINS, Robson Maia. **Controle de constitucionalidade da norma tributária – decadência e prescrição**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LÔBO, Marcelo Jatobá; LIMA, Aristóteles Moreira. **Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho**. Coordenadores Aristóteles Moreira Lima e Marcelo Jatobá Lôbo. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

_____, Hugo de Brito. **Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2006.

MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. **Possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº 87, jul-ago 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de Processo Civil – Processo de Conhecimento**. Vol. 2. 6^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do,. **Tratado de direito constitucional, v.1**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: nº 210/25-35, out-dez, 1997.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: nº Atlas, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos**. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do,. **Tratado de direito constitucional, v.1**. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei nº 9.868, de 10-11-1999**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINHOTO, Antônio Celso Beata. **Os desafios contemporâneos da eficácia, da efetividade e dos conflitos no campo dos direitos fundamentais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 17, nº 68, jul-set 2009.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Tratado de direito constitucional, v.1**. São Paulo: Saraiva, 2010.

NETO, Ary Raghiant. **A declaração de inconstitucionalidade dos art. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e a modulação dos efeitos dessa decisão pelo STF. Breves considerações**. Revista de Processo. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 34, nº 167, jan 2009.

OLIVEIRA, Angelina Mariz de. **Ação direta de inconstitucionalidade em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2005.

PETTIT, Philip (org.). **Consequentialism**. Aldershot: Dartmouth, 1993, p. xvi.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Grandes questões atuais de direito tributário**. Coordenador Valdir de Oliveira. 12º volume. São Paulo: Dialética, 2008.

POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria política e social**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Direito ao Silêncio no Direito Tributário, em Octávio Campos Fischer (Coordenador), Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____, Helenilson Cunha. **Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005.

POSNER, Richard A. **Direito, pragmatismo e democracia**; tradução Teresa Dias Carneiro: revisão técnica Francisco Bilac M. Pinto Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Law, Pragmatism and Democracy**. Cambridge: Harvard University Press, 2003, Inglês (Estados Unidos).

_____. **Problemas de filosofia do direito**; tradução Jefferson Luiz Camargo; revisão técnica e da tradução Mariana Mota Prado. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **How judges think**. Cambridge: Harvard University Press, 2008, Inglês (Estados Unidos).

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997.

RAMOS, Elival da Silva. **A inconstitucionalidade das leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994.

REDENSCHI, Ronaldo. **Temas de interpretação do direito tributário**. Coordenador Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Direito tributário e segurança jurídica**. Coordenadora Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP Editora, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 145, out 2007.

RIVAS de SIMONE, Diego Caldas. **Segurança Jurídica e Tributação: da certeza do direito à proteção da confiança legítima do contribuinte**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Questões atuais de direito tributário**. Volume 12. Coordenador Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2008.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Velhos e Novos Rumos das Ações de Controle Abstrato de Constitucionalidade à Luz da Lei nº 9.868/99**. In. SARMENTO, Daniel (org.). **O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

SAMPAIO, Marília de Ávila e Silva. **Aplicação dos direitos fundamentais nas relações entre particulares e a boa-fé objetiva**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

SANTOS, Mauricio Barbosa dos. **A inconstitucionalidade do Funrural e sua restituição na prática**. Leme-SP: RCN Editora, 2010.

SBROGIO'GALIA, Susana. **Mutações constitucionais e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Recado ao tempo: democracia e segurança jurídica** in ROCHA et al, Cármen Lúcia Antunes. **Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Comentários Contextual à Constituição**. 6. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Sérgio André R. G. da. **Comentários acerca dos Efeitos da Decisão Proferida no Âmbito do Controle Abstrato da Constitucionalidade das Normas Tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 83, ago 2002.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. **Os limites objetivos e “temporais” da coisa julgada em ação declaratória no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

STERNICK, Daniel. **Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, Revista de Direito Tributário, nº 106, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

TAVARES, Alexandre Macedo. **A responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à Possibilidade de o STF atribuir Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 159, dez 2008.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento – vol. I**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VARGAS, Angelo Miguel de Souza. **O Controle de Constitucionalidade e suas Implicações na Repetição de Indébito Tributário**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 13, nº 63, jul-ago 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. Revista de Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, out 2008.

VICENTE, Paulo; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2008.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1987.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Processo Civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.