



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Modulação Temporal dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal nas Declarações
de Inconstitucionalidade no Direito Tributário

LUÍSA MONTEIRO CHALOUB

Rio de Janeiro
2016

LUÍSA MONTEIRO CHALOUB

**Modulação Temporal dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal nas
Declarações de Inconstitucionalidade no Direito Tributário**

Artigo apresentado como exigência de conclusão
de curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* Da Escola
de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2016

MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NAS DECLARAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Luísa Monteiro Chaloub

Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ/FND. Advogada. Pós-graduanda *Latu Sensu* na Escola da Magistratura do Rio de Janeiro.

Resumo: O conhecimento do tema da modulação temporal dos efeitos das decisões de declaração de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal tem-se mostrado de relevância ímpar para o ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo no âmbito do direito tributário. Para tanto, fez-se mister breve estudo das limitações ao poder de tributar, sobretudo as limitações constitucionais, ressaltando o princípio da legalidade, o princípio da isonomia e da proteção à confiança legítima do Contribuinte como principais nortes para a modulação das decisões em sede de direito tributário. Passando-se, posteriormente, à análise do dispositivo legal mais relevante sobre o tema, qual seja, o artigo 27 da Lei 9.868/1999 e estudo de casos concretos. Feitas tais considerações, discute-se a necessidade de existência do instituto da modulação objetivando impedir que situação mais gravosa que a própria permanência da inconstitucionalidade se concretize. O que se destaca como cerne da discussão nesse momento é justamente sob quais argumentos o pedido de modulação pode ser acolhido, sem que a Suprema Corte sucumba aos motivos pragmáticos e consequencialistas, sobretudo os de cunho econômico.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito Constitucional. Modulação temporal dos efeitos. Decisões de inconstitucionalidade. Princípio da Legalidade. Princípio da Isonomia. Princípio da Proteção à Confiança Legítima do Contribuinte. Argumentos pragmáticos e consequencialistas. Cunho econômico.

Sumário: Introdução. 1. Princípios Constitucionais e Institucionais afetados pela Modulação Temporal das Decisões Proferidas em Controle de Constitucionalidade. 2. Interpretação em torno do artigo 27 da Lei N. 9.868 de 1999 e suas principais controvérsias. 3. Estudo de Casos. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo visa a analisar a modulação temporal dos efeitos das decisões do STF nas declarações de inconstitucionalidade sob a perspectiva de fonte do direito.

Para tanto, será feito um paralelo com as limitações constitucionais ao poder de tributar aplicáveis ao caso, principalmente com os princípios da legalidade, anterioridade e

irretroatividade.

Não há como negar o caráter vinculante de certas decisões judiciais – notadamente aquelas formuladas em sede de controle concentrado de constitucionalidade – portanto, seu caráter de fonte formal de direito, com força no direito tributário.

Nesse ponto, o que se busca destacar é, dada a importância que se tem atribuído ao judiciário, quais seriam suas responsabilidades em matéria de aplicação da modulação. Tal entendimento perpassa pela ponderação entre os argumentos utilizados pelas partes, o não distanciamento de um fundamento jurídico e não submissão aos argumentos pragmáticos e consequencialistas, sobretudo de cunho econômico.

O tema é controvertido o que se demonstra pela grande quantidade de casos em que o instituto foi aplicado, e ainda, pelos casos em que não tendo havido sua aplicação, grande polêmica foi gerada.

Em apertada síntese, a modulação temporal dos efeitos seria, portanto, observadas as condições excepcionais dispostas em lei, a possibilidade de não aplicação da regra geral, que é a retroatividade, para que, por meio de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, se estabeleça restrição no período de eficácia desta lei.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando a repercussão do dispositivo acima elencado no ordenamento jurídico brasileiro, efetuando-se o destrinchamento do instituto.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, os princípios aplicáveis mais destacadamente, com o objetivo de aferir se há violação em concreto de cada um deles e se isso ocorre, de que maneira.

O terceiro capítulo fará análise dos casos concretos mais relevantes acerca do tema em decisões marcantes do Supremo Tribunal Federal. Esse capítulo tem por objetivo verificar

em quais casos a aplicação do instituto se deu de maneira ponderada e em quais deles prevaleceram o argumentos pragmáticos e consequencialistas.

Para tanto, a análise perpassa a pesquisa científica, através do estudo de construções doutrinárias, jurisprudenciais e normativas a partir de pesquisa bibliográfica sobre o tema, por meio de artigos jurídicos, doutrina e revistas jurídicas, dentre outras fontes.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E INSTITUCIONAIS AFETADOS PELA MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES PROFERIDAS EM CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Deve-se ter sempre em mente que o fim último de qualquer engrenagem estatal é o cidadão, esse entendido como destinatário da *res publica*.¹ Desta forma, cabe ao magistrado quando do julgamento dos casos concretos buscar a melhor solução com base nos parâmetros constitucionais.

Basear-se apenas em argumentos pragmáticos ou consequencialistas, sobretudo os de cunho econômico em matéria tributária levaria a uma subversão que certamente ofenderia princípios e regras constitucionais de mais peso axiológico. De igual modo, a aplicação da modulação dos efeitos de tais decisões sem ter em vista os aspectos constitucionais também seria capaz de perpetrar uma injustiça.²

O princípio da legalidade é consagrado no mundo inteiro como um dos pilares estruturais de qualquer Estado de Direito, sobretudo aqueles que adotam a forma democrática como Regime a ser seguido.³

1 ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária – o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2011, p. 184.

2 Ibid., p. 200.

3 PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V.1 3.ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2010, p. 212-216, p. 68.

Tal princípio encontra-se previsto em sentido genérico no art. 5º, II da Constituição da República, de forma que se insere no ordenamento jurídico como um direito fundamental, e no art. 150, I do mesmo diploma consubstancia-se o princípio da legalidade tributária.⁴

É justamente por conta disso que, dada a natureza essencialmente *ex lege* da obrigação tributária, quando do julgamento de questões relacionadas ao tema não deve ser aplicada a modulação temporal dos efeitos de sua decisão em prejuízo dos contribuintes.⁵

No entanto, deve-se ressaltar que essa consequência negativa pode ser neutralizada ou revertida desde que a modulação temporal dos efeitos da decisão judicial em matéria tributária leve em conta a necessidade de existência de um instrumento para concreção da maior efetividade constitucional, diminuindo uma violação à Constituição que, na sua ausência, seria bem maior.⁶

Decorrente do próprio princípio da legalidade, surge para fortalecer e complementá-lo abraçando-se a ele na missão de garantir a segurança jurídica o princípio da anterioridade. Está expressamente previsto na Constituição da República no art. 150, III, “b” e “c”. Assim, a Carta Magna proíbe a surpresa tributária, apontando na direção do planejamento e do conhecimento antecipado.⁷

Ressalte-se que esse princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito, ou mesmo que não tenham qualquer impacto sobre esta carga.⁸

Há que se destacar também o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, III “a” e também no art. 5º XXXVI da Constituição da República, que não diz respeito somente à

4 SIQUEIRA, Vanessa. *Direito Tributário Sistematizado*. Rio de Janeiro: Conceito Editorial, 2009. p. 151-152.

5 ANDRADE. op cit., p. 184-185.

6 Ibid., p. 186.

7 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 97.

8 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 6. ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 108.

lei, mas a novos entendimentos elaborados pela Fazenda, ou seja, novos critérios de interpretação, conforme dispõe o art. 146 do CTN.

Destinado a garantir a justiça da tributação tem-se o princípio da igualdade ou da isonomia que é aquele que busca assegurar que deve o Estado observar a igualdade entre os iguais bem como a desigualdade entre os desiguais. Evitando-se assim injustiças, discriminações ou privilégios.⁹ Destaque-se que o parâmetro utilizado para diferenciar as pessoas é exatamente a sua capacidade contributiva, sendo correto afirmar, portanto, que esse princípio está umbilicalmente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente.

Passando a análise dos princípios não previstos constitucionalmente, mas vistos como institucionais do direito tributário destaca-se o princípio da proteção à confiança legítima do contribuinte. Com a crise do positivismo formalista do Estado Social e Democrático de Direito, fortaleceu-se a ideia de que a norma não se resume ao seu texto, só se concretizando quando de acordo com a realidade social que pretende regular.

Esse princípio surge em meio à tensão entre flexibilidade e estabilidade das normas jurídicas, devendo ser o resultado da ponderação entre dois pressupostos: a necessidade de garantir a conservação de estado de posse obtidos em face de modificações jurídicas posteriores, segurança jurídica subjetiva como proteção à confiança, e o dever do Estado de eliminar as posições antijurídicas, segurança jurídica objetiva como legalidade.

Norteia a tutela do cidadão não só em relação à alteração de posicionamento do Poder Executivo, mas também quanto à alteração da jurisprudência. Assim, em sede de controle de constitucionalidade vemos que quando se trata de controle difuso, os efeitos da decisão declaratória de constitucionalidade ou inconstitucionalidade só valerão para o caso concreto, a menos que exista resolução do Senado Federal que retira a norma do ordenamento jurídico, nos termos do art. 52, X da Constituição da República. Nesse caso, como essa

⁹ PIREZ, op. cit., p. 142-143.

resolução só produz efeitos *ex nunc*, só valerá para fatos geradores ainda não ocorridos.¹⁰

Já quando se refere aos casos decididos no controle concentrado, as decisões de constitucionalidade ou inconstitucionalidade vincularão os demais órgãos do Poder Judiciário bem como a Administração Pública, sendo essas, em regra, proferidas com efeitos *ex tunc*, exceto quando a elas forem conferidos efeitos prospectivos, caso em que o STF fará um juízo de ponderação entre a proteção à confiança e a supremacia da Constituição. Nessa hipótese, a Administração deve devolver os valores pagos por todos os contribuintes se o Supremo decide que certa lei de incidência é inconstitucional, desde que não prescritos, a não ser que a Corte Suprema determine a produção de efeitos prospectivos para sua decisão.¹¹

A principal consequência de tais situações é a inibição do STF de declarar a inconstitucionalidade de tributos, porquanto muitas vezes entendia que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade seriam ainda mais nocivos que a permanência de uma lei ou ato normativo em contrariedade com a Carta Magna no ordenamento jurídico. Dessa forma, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos mostra-se o instrumento mais adequado à ponderação dos interesses em jogo pelo STF.¹²

Em que pese grande avanço perpetrado pela modulação temporal dos efeitos das decisões, há quem ainda faça duras e justas críticas relativamente à utilização desse instituto. Isso porque da mesma forma que tal instituto estimulou a declaração de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos em desacordo com a Constituição da República, também abriu espaço para que o Fisco abordasse sempre um argumento econômico pugnando pelos efeitos prospectivos.

10 RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 174.

11 Ibid.

12 Ibid., p. 175.

2. INTERPRETAÇÃO EM TORNO DO ARTIGO 27 DA LEI N. 9.868 DE 1999 E SUAS PRINCIPAIS CONTROVÉRSIAS.

Pela primeira vez no direito brasileiro, o tema dos efeitos temporais das decisões no controle de constitucionalidade foi objeto de regulamentação expressa pelo legislativo na Lei n. 9.868/1999 que fez a opção pela flexibilização do dogma da nulidade da lei inconstitucional através do seu artigo 27.¹³

Realizando uma interpretação literal do dispositivo é possível considerar, inicialmente, que: (1) a referência é relativamente à declaração de inconstitucionalidade, apesar desta lei tratar da ação declaratória de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade; (2) são estabelecidas duas restrições materiais quais sejam “razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social”; (3) é uma faculdade conferida à Corte, e somente a ela, (4) mínimo de dois terços de votos dos Ministros.

O fato de o dispositivo ser previsto aos casos de declaração de inconstitucionalidade se deve em virtude da presunção de legitimidade constitucional do ato normativo. Isso ocorre, pois, caso fosse permitido ao STF restringir os efeitos da declaração de constitucionalidade em ADC, por exemplo, essa presunção estaria invertida tendo em vista que segundo ela, reconhece-se a constitucionalidade da norma *ab origine*, e até declaração judicial de inconstitucionalidade. No caso da modulação dos efeitos das decisões de declaração de constitucionalidade, haveria uma autorização do seu descumprimento por certo tempo, a partir de quando a norma seria considerada constitucional, gerando enorme insegurança jurídica.¹⁴

Partindo para uma análise pormenorizada do dispositivo é importante lembrar que a

13 SARMENTO, Daniel. *O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 108.

14 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, p. 244.

modulação prevista no art. 27 da Lei n. 9.868/1999 refere-se a ações declaratórias de inconstitucionalidade no âmbito do controle abstrato. Isso porque quando tratamos do controle concentrado o STF recebe, de modo expresso, competência para estabelecer a partir de quando e em que intensidade terá eficácia a sua decisão.¹⁵

Assim, a expressão “lei ou ato normativo” abrange todas modalidades passíveis de controle abstrato. Dentro desse rol constam as hipóteses previstas constitucionalmente: emenda à Constituição, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo e resolução. Além delas tem-se as normas inseridas nos regimentos internos dos tribunais “pertinentes ao funcionamento dos órgãos jurisdicionais e administrativos”, os pareceres da Consultoria Geral, aprovados pelo Presidente da República, tendo adquirido caráter normativo, os decretos autônomos e as resoluções dos tribunais que concedem aumento remuneratório. Não se incluem, nesse rol, no entanto: normas constitucionais originárias, decretos, atos administrativos, enunciados de súmula de jurisprudência predominante, lei ou ato normativo municipal, dentre outros.¹⁶

Continuando a análise do art. 27 vê-se que esse traz em seu bojo um conceito jurídico indeterminado, que é a expressão “razões de segurança jurídica”. Destaque-se que essa definição serve também para o estudo da expressão “excepcional interesse social”

Imprescindível destacar que os conceitos jurídicos indeterminados, quando mal operados, podem trazer imensa instabilidade e insegurança jurídica, portanto exigem fixação de critérios para sua adequada aplicação, sob pena de se estabelecer ampla margem de manipulação dos efeitos da decisão judicial. Caso não se respeitem as balizas necessárias, pode ocorrer flagrante arbitrariedade, o que resultaria em ilegitimidade de tal decisão judicial.¹⁷

15 ANDRADE, op cit., p. 268.

16 Ibid, p. 266-267.

17 Ibid, p. 275.

A doutrina definiu como “núcleo conceitual” da expressão “razões de segurança jurídica” a previsibilidade, que é passível de desdobramento em duas dimensões: “a certeza quanto à norma aplicável às relações sociais que se estabelecem, certeza jurídica ou estabilidade, e a expectativa ou confiança quanto à situação de cada um nas relações sociais de que participa, proteção da confiança.”¹⁸

A segurança jurídica pode ser *ex ante* e *ex post*, no caso do art. 27 da Lei n. 9.868/1999, a segurança jurídica como proteção da confiança refere-se aos efeitos produzidos pelas normas, portanto, segurança *ex post*. Indispensável, portanto, recordar o que foi dito no capítulo anterior relativamente ao Princípio da Irretroatividade, que visa, da mesma forma, a proteção da segurança jurídica do contribuinte.¹⁹

Em sede constitucional, a segurança jurídica não é contemplada de forma explícita, mas aparece como desmembramento da segurança prevista no caput do art. 5º e do princípio do Estado Democrático de direito do caput do art. 1º. Embora seja implícito, deve ter sua aplicação prezada, goza de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Inegável reconhecer a importância de alguns princípios analisados no capítulo anterior para a proteção do instituto da segurança jurídica. Veja-se. A irretroatividade das normas jurídicas, estabelecida no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição da República, cuida da segurança jurídica ao proteger o direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito. Assim como o princípio da legalidade, previsto no inciso II do art. 5º da Carta Magna, contém vedação à retroatividade de modo implícito. Ademais, o princípio da confiança legítima do contribuinte, discutido mais de uma vez nesse trabalho, também veda a retroatividade.

Trazendo a análise do tema para o direito tributário, cabe analisar posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi: “No Brasil, ao contrário do que sucede no continente europeu,

¹⁸ ANDRADE, op cit., p. 276-277.

¹⁹ Ibid., p. 278.

a segurança jurídica e a proteção da confiança são amplamente reforçadas no campo do Direito Tributário.”²⁰ Isso se deve, em larga escala pelo fato de ainda não termos conseguido alcançar um meio-termo entre o dever fundamental de pagar os tributos pelos contribuintes e a gana arrecadatória da Fazenda Pública, porquanto se faz indispensável o destaque desses e de outros princípios no nosso ordenamento jurídico.²¹

A expressão excepcional interesse social é imbuída de um indeterminação ainda maior do que a analisada anteriormente. Por conta disso, Ana Paula Ávila sustenta no sentido de que essa seria inconstitucional por atingir os princípios fundamentais da segurança jurídica e do Estado de Direito.²²

Todavia, embora se tenha no ordenamento brasileiro a regra geral de que a inconstitucionalidade padece de nulidade, excepcionalmente é possível que ela seja afastada mediante ponderação, quando prevaleça outro princípio constitucional importante que se manifeste sob a rubrica de excepcional interesse social. Assim, deve haver um senso de justiça social que guiará essa expressão “excepcional interesse social”.²³

Uma parte minoritária da doutrina defende a inconstitucionalidade do dispositivo alegando violação ao princípio da nulidade do ato inconstitucional e, conseqüentemente, da supremacia da Constituição. São alguns dos defensores dessa corrente Álvaro Ricardo de Souza Cruz, Olavo Alves Ferreira, Ingo Wolfgang Sarlet, Silvio Nazareno Casta, Ives Gandra da Silva Martins, Elival da Silva Ramos, Lenio Luiz Streck, José Adércio Leite Sampaio e o Ministro Moreira Alves.²⁴

20 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 469.

21 ANDRADE, op cit., p. 285.

22 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 n. 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 166-167.

23 ANDRADE, op. cit., p. 295.

24 Ibid., p. 339-340.

André Dias Fernandes entende pela inconstitucionalidade de tal artigo pelo fundamento de que uma norma infraconstitucional não poderia deferir tal poder ao Supremo Tribunal Federal. Em contraponto a este argumento pode-se dizer que tendo em vista a excepcionalidade que o rodeia, e fazendo uma leitura constitucional do princípio da proporcionalidade e ponderação de interesses, resta esclarecido que este dispositivo apenas regulamentou um poder preexistente reconhecido e aplicado pelo STF.²⁵

Continua o autor dizendo que há ainda quem entenda pela constitucionalidade apenas da atribuição de efeitos *ex nunc*, porquanto a aplicação *pro futuro* seria dar demasiada liberdade para o STF, enfraquecendo demais a força normativa da constituição.²⁶

Além disso, há quem considere a utilização desse instituto contrária à Constituição por tornar obsoleta a participação do Senado Federal (por força do art. 52, inciso X, da Constituição da República).²⁷

A modulação busca tutelar, sobretudo, uma menor ofensa à Constituição, minorando os efeitos prejudiciais daquela declaração e o que se vê em sua ausência, diferentemente de uma declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, é justamente o receio de declaração de sua inconstitucionalidade, o que resulta em uma mácula muito maior para o ordenamento jurídico.

Saindo da esfera doutrinária e entrando na seara jurisprudencial, a constitucionalidade do art. 27 foi atacada, também, por duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que estão com julgamento pendente no STF. A primeira delas é a ADI 2.154 de 22.02.2000, ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL), contra alguns dispositivos desta lei inclusive o artigo 27, sob o fundamento de que violaria os princípios constitucionais da

25 FERNANDES, op. cit., p. 251.

26 Ibid., p. 251-252.

27 ANDRADE, op. cit., p. 342.

legalidade e da igualdade.²⁸

A outra é a ADI 2.258 de 27.07.2000, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), também contra outros dispositivos da Lei n. 9.868 de 1999 e o artigo 27, com fulcro na violação do princípio constitucional da legalidade e do Estado Democrático de Direito.²⁹

Destaque-se que é temerário que o Supremo Tribunal Federal aplique cada vez mais o artigo 27, estando pendentes o julgamento dessas duas ações. Imagine-se que no pronunciamento definitivo a decisão seja pela inconstitucionalidade. Por óbvio essa decisão terá efeitos retroativos, já que afastada a possibilidade de sua própria aplicação, o que causaria grande transtorno relativamente às demais ações julgadas com fulcro nesse dispositivo.³⁰

Diferente seria se se compreendesse que a atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade advém do próprio texto constitucional, e as restrições e limites colocados no artigo 27 que seria inconstitucionais. Ou seja, a sua regulamentação é que extrapolaria os ditames constitucionais enquanto a faculdade, em si, decorre de maneira implícita do próprio texto constitucional.³¹

Deve-se ter em mente que os elevados princípios e regras que sustentam o Estado Democrático de Direito usualmente se sobrepõem aos demais, também previstos na Constituição da República, que cuidam da organização dos poderes, seus orçamentos, suas políticas públicas, ou seja, no caso do direito tributário, principalmente seus interesses arrecadatórios. Então, ainda que surjam argumentos de cunho econômico a Suprema Corte deve fazer prevalecer os elevados princípios e regras que asseguram a proteção dos direitos fundamentais e individuais dos cidadãos e contribuintes.

28 ANDRADE, op. cit., p. 344.

29 Ibid., p. 345.

30 Ibid., p. 346.

31 Ibid.

3. ESTUDO DE CASOS.

Julgamento notório na seara tributária que abarca o tema da modulação temporal dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal em junho de 2007. Trata-se de caso em que se discutia o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matéria-prima cuja entrada não é tributada ou sobre a qual incide alíquota zero³². O resultado final foi, por maioria absoluta de seis votos, de provimento do recurso extraordinário manejado pela União Federal.

Quando do exame do caso em junho de 2007, dois grandes professores deram pareceres favoráveis aos contribuintes, pugnando pela aplicação do efeito prospectivo, na modalidade *ex nunc*.

Para Luís Roberto Barroso, a decisão do STF que modifique entendimento anterior consolidado na própria corte em relação ao Crédito de IPI somente poderá ter efeitos prospectivos, porquanto importa em resultado equivalente à majoração do tributo³³.

Celso Antônio Bandeira de Melo ressaltou a importância das decisões judiciais como parâmetros de conduta para os cidadãos. Relacionou, ainda, o ilustre professor a modificação da interpretação jurídica com os princípios da boa-fé, lealdade, da confiança legítima e segurança jurídica. E concluiu o seu parecer no sentido de que havendo alteração da jurisprudência do STF em relação aos créditos do IPI no caso de alíquota zero deve ser conferido efeitos prospectivos e, ainda, acrescenta que conferir efeitos retroativos é incompatível com os princípios constitucionais acima citados.³⁴

Já o principal argumento contrário à modulação dos efeitos foi a irrisignação da

32 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. STF – Pleno, RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.06.07, DJE 07.03.08. Brasília, DF <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

33 Ibid.

34 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança jurídica e mudança de jurisprudência. *Revista de Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2, n.6 abr-jun 2007, p. 337-338.

fazenda que pairava desde os primeiros julgados sobre o tema. Recapitulando o caso concreto, a modulação dos efeitos temporais em questão era por conta de modificação que o julgamento do RE 353.657 trazia na jurisprudência reiterada, que antes permitia o creditamento do IPI quando os insumos fossem tributados à alíquota zero ou não tributados.

De fato, não houve o necessário trânsito em julgado de tais decisões uma vez que foram interpostos embargos de declaração e agravo regimental, que pendiam de pronunciamento pelo STF, de forma que nunca chegaram a alcançar caráter definitivo.

Outro julgado paradigmático é o que diz respeito ao prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários, são eles os RREE 556.664, 559.882, 560.626 e 559.943.

Os recursos extraordinários foram interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra decisões do TRF da 4 região que declararam, como faziam há anos, a inconstitucionalidade dos dispositivos legais questionados.³⁵

Alegou a Procuradoria da Fazenda Nacional que as contribuições em debate se direcionavam para a seguridade social, de forma que se o Plenário entendesse pela inconstitucionalidade dos dispositivos deveria atribuir efeitos prospectivos *ex nunc*. Na ocasião, o STF entendeu por negar provimento e por maioria, aplicar o efeito *ex nunc* à decisão.

Assim, o STF aplicou o efeito *ex nunc* à sua decisão apenas aos recolhimentos efetuados nos prazos prescritos nos dispositivos legais declarados inconstitucionais e não impugnados até o dia 11.06.2008, e para os demais o efeito *ex tunc*.

O argumento que embasou a tese da Procuradoria da Fazenda Nacional foi principalmente econômico. Alegou a Fazenda que caso a decisão fosse desfavorável ao Fisco e não fossem atribuídos efeitos prospectivos, a União Federal seria obrigada a devolver cerca

³⁵ ANDRADE, op. cit., p. 419.

de R\$ 96 bilhões, entre valores já arrecadados ou em dias de cobrança.³⁶

Alegou, ainda, que os dispositivos questionados não configurariam “normas gerais de direito tributário”, já que as contribuições previdenciárias possuiriam matriz constitucional apenas no art. 195 da Constituição Federal, que a matéria alegada seria meramente processual e não de direito material, a inexistência de hierarquia entre lei complementar e ordinária e o necessário respeito ao princípio da presunção de constitucionalidade e ainda que a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependeria de lei da própria entidade tributante.³⁷

Como principais argumentos dos contribuintes pode-se destacar aquele segundo o qual a lei inconstitucional não deveria se submeter às vontades do Estado, sobretudo o baseado em argumento eminentemente econômico. E além disso, era pacífico na jurisprudência a inconstitucionalidade dos dispositivos contestados, não havendo que se falar em “mudança de jurisprudência” que pudesse ensejar insegurança jurídica no caso concreto.

Sobre o resultado proferido no presente caso, bem se posiciona Fábio Martins de Andrade:

[...] Naquele julgamento foi adotada uma solução salomônica em torno do caso, já que contribuintes e Fisco venceram e perderam a um só tempo. Sob a ótica jurídica, contudo, a deliberação sobre a aplicação do efeito *ex nunc* no caso concreto, tal como se deu, representou uma 'tarde inglória' para a Corte, usando os parâmetros da Min. Ellen Gracie.³⁸

Vale destacar aqui que o Supremo Tribunal Federal era composto pelos mesmos ministros nos dois julgamentos analisados neste capítulo, com exceção apenas do Ministro Menezes Direito que ocupou a vaga do Ministro Sepúlveda Pertence que deixou a Corte por conta de sua aposentadoria compulsória. Fábio Martins de Andrade, no trecho acima transcrito faz referência à fala da Ministra Ellen Gracie quando do encerramento do

³⁶ ANDRADE, op. cit., p. 415-416.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Pleno, RREE 556.664, 559.882 e 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJE 04 e 14.11.2008. Brasília, DF <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

³⁸ ANDRADE, op. cit., p. 424-425.

juízo do Recurso Extraordinário 353.657, quando congratulou seus pares pela “oportunidade de termos um dia de Corte Suprema de verdade, com votos extremamente bem colocados de parte a parte”³⁹.

O mesmo não pode ser dito do caso ora em comento. As decisões do Pleno do Supremo Tribunal Federal devem ser juridicamente fundamentadas, com fulcro no inciso IX do art. 93 da Constituição da República, sobretudo quando trata-se de decisão que aplica a modulação temporal dos seus efeitos, hipótese que como já foi vista, deve ser analisada cautelosamente e aplicada em situações excepcionais.⁴⁰

A aplicação da modulação temporal dos efeitos da decisão sobre o prazo quinquenal para a prescrição e decadência de créditos tributários comporta diferentes críticas. É inquestionável que neste caso o Supremo Tribunal Federal se deixou influenciar pelo argumento econômico. Com base em tudo que foi acima exposto, pode-se concluir que o Supremo Tribunal Federal, ao sucumbir ao argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e aplicando a modulação temporal dos efeitos nesta decisão, violou os princípios constitucionais da segurança jurídica, e, sobretudo, da isonomia. Ao decidir pela modulação temporal, diversamente do que ocorreu no caso IPI – Alíquota Zero, deu tratamento diferente a situações jurídicas semelhantes, rendendo-se a proteger as finanças do Estado.

39 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Pleno - RE 353.657, Rel. Marco Aurélio, j. 25.06.2007, DJE 07.03.2008. Brasília, DF <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

40 ANDRADE, op. cit., p. 427.

CONCLUSÃO

Não por acaso foram analisadas neste artigo duas decisões com posicionamentos apostos. O objetivo era justamente dar destaque para os argumentos adotados quando as partes, fisco e contribuintes, encontravam-se pugnando pela modulação. Por exemplo, no primeiro caso estudado quem pedia pela modulação dos efeitos eram os contribuintes, enquanto no segundo caso, era a fazenda que requeria o reconhecimento da prospecção dos efeitos temporais da decisão proferida.

Indispensável destacar que a fazenda valeu-se de argumentos quase sempre juridicamente vazios, alegando a possibilidade de um “rombo” nos cofres públicos caso a decisão fosse contrária a sua posição, o que, infelizmente, acabou seduzindo a Suprema Corte em alguns momentos. A submissão do STF a esses argumentos leva a um esvaziamento da sua função jurisdicional, porquanto limita-se a uma solução mais fácil do que adequada.

Nesse cenário, os elevados princípios e regras que sustentam o Estado Democrático de Direito usualmente se sobrepõe aos demais princípios e regras, ainda que também previstos na Constituição, que cuidam da organização dos poderes, seu orçamento, etc. A modulação temporal dos efeitos da decisão é, portanto, o instrumento hábil para assegurar esses princípios e regras que reguardam direitos fundamentais e individuais dos cidadãos e contribuintes.

Interessante destacar que tal explanação não trata de uma abordagem pro contribuinte, mas sim de uma ambição de adequada aplicação do instituto, com base em uma ponderação pautada em uma lógica razoável e fundada em argumentos jurídicos, afastando-se o máximo possível daqueles pragmáticos e consequencialistas, sobretudo os econômicos.

Inegável que os argumentos pautados nas finanças do Estado são demasiadamente

frágeis e não suficientes para a busca da solução mais justa para o caso concreto, ainda que nem sempre irrelevantes. Como procurou-se demonstrar desde as primeiras páginas deste trabalho, não trata-se do alcance de uma solução perfeita, o que na maior parte das vezes é impossível, mas sim daquela que melhor atende os interesses sociais e com base nos instrumentos disponibilizados pela legislação de acordo com a constituição.

Dessa forma, deve-se ter em mente que a modulação dos efeitos temporais é instrumento valioso e que deve ser utilizado com o cuidado já acima descrito, não permitindo que a modulação se dê apenas para minimizar perdas financeiras do Estado. Comportamento equivalente a inverteria a lógica constitucional, reduzindo o STF ao papel de guardião do Estado e não da própria Constituição.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado* - 6. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2012.

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária – o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2011.

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 n. 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Pleno - RE 353.657, Rel. Marco Aurélio, j. 25.06.2007, DJE 07.03.2008. Brasília, DF <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. Pleno, RREE 556.664, 559.882 e 560.626, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.06.2008, DJE 04 e 14.11.2008. Brasília, DF <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Direito Constitucional e Direito Tributário. STF – Pleno, RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.06.07, DJE 07.03.08. Brasília, DF

<<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 28 de janeiro de 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Segurança jurídica e mudança de jurisprudência. *Revista de Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, ano 2, n.6 abr-jun 2007, p. 337-338.

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.

PIRES, Adilson Rodrigues *et al.* *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. V. 1. 3. ed, Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SARMENTO, Daniel. *O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 108; SARMENTO, Daniel. A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade.

SIQUEIRA, Vanessa. *Direito Tributário Sistematizado*. Rio de Janeiro: Conceito Editorial, 2009.