



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O CONSEQUENCIALISMO E A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Bruna Starck Aleixo

Rio de Janeiro
2019

BRUNA STARCK ALEIXO

O CONSEQUENCIALISMO E A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA

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

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Júnior

Rio de Janeiro
2019

O CONSEQUENCIALISMO E A MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Bruna Starck Aleixo

Graduada pela Universidade Cândido Mendes. Advogada.

Resumo – atualmente, cresce no Brasil o anseio pelo argumento consequencialista de cunho econômico, tendo em vista o interesse do Fisco na arrecadação de tributos. O presente trabalho possui o objetivo de analisar tal argumento à luz da modulação temporal de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, de forma a privilegiar os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte. Nesse sentido, serão analisados os casos levados ao STF que se tornaram emblemáticos em razão das soluções proferidas pela Suprema Corte.

Palavras-chave – Direito Constitucional. Modulação temporal de efeitos. Consequencialismo. Segurança Jurídica. Direito Tributário. Proteção da confiança do contribuinte.

Sumário – Introdução. 1. O controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro. 2. O consequencialismo, o ativismo judicial e a modulação temporal de efeitos. 3. A modulação de efeitos em matéria tributária. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A proposta desta pesquisa é analisar as decisões que estão sendo proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em razão do crescente uso de argumentos consequencialistas. A atuação da Corte Constitucional está em consonância com o que se denomina de ativismo judicial, prática que vem ganhando diversos contornos, bem como recebendo críticas, em razão do inevitável cunho político atrelado. É a chamada “Era do Poder Judiciário”.

Nesse cenário de judicialização, o parlamento perde o seu protagonismo, a sua característica decisória quando da eleição das questões que devam ser o objeto da lei, bem como em relação à interpretação dessas questões. Apesar de ser conferido certo poder interpretativo ao judiciário – o que ocorre cada vez mais com a utilização de conceitos abertos pela lei –, esse poder não deve ser ilimitado, de modo a ultrapassar as próprias decisões que são estampadas na própria lei.

Sabe-se que, no Brasil, o Poder Legislativo é composto por dois órgãos, quais sejam, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. Por óbvio, o modelo adotado é o bicameralismo. Contudo, de fato, o que se discute é a existência de um tricameralismo, tendo em vista que o Poder Judiciário seria um terceiro órgão a compor o Poder Legislativo, justamente pelo papel

ativo que desempenha. A crítica, portanto, é que o judiciário se imiscui na função de legislador, atuando além dos limites constitucionais que lhes foram impostos.

O mecanismo utilizado pelo Supremo para que o consequencialismo judicial seja levado a efeito é a modulação temporal dos efeitos das ações declaratórias de inconstitucionalidade, positivado no art. 27, da Lei nº 9.868/1999. Nesse sentido, o que se pretende é mitigar os efeitos da decisão judicial, em casos que os efeitos dessa decisão possam ser mais gravosos que a própria manutenção da norma inconstitucional no ordenamento jurídico.

Ao tratar de Direito Tributário, essas questões estão intimamente ligadas com a proteção da confiança do contribuinte, a boa-fé objetiva, a segurança jurídica e a irretroatividade como limitação constitucional ao poder judicial de tributar.

Em verdade, o papel principal da Suprema Corte é garantir a efetividade e a proteção dos direitos fundamentais esculpidos na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), segundo o movimento neoconstitucionalista, cada vez mais crescente no país.

Por essa razão, esses direitos devem ser a linha norteadora para a análise dos temas submetidos ao Judiciário e, mais precisamente, ao guardião último da Constituição. Seria justamente esse enfoque constitucional que deveria fundamentar o ativismo judicial, de modo que as consequências práticas perpetradas sejam as melhores consequências para a sociedade em geral.

Apesar disso, fora do ideal criado pelo ordenamento jurídico, observa-se a sobreposição do ativismo baseado nas razões práticas das decisões – e tão somente –, em detrimento das razões teóricas invocadas pelo neoconstitucionalismo, como a valoração, a ponderação e a proporcionalidade. As finalidades precípua, que deveriam ser a proteção da confiança do contribuinte, boa-fé objetiva e a segurança jurídica, frequentemente são abandonadas em razão de questões de cunho político, econômico e ético que estão arraigadas nessas decisões pragmáticas.

É indubitável, portanto, a importância desta pesquisa, para que sejam compreendidas as razões e os interesses – etimologicamente, no sentido do que é útil ou vantajoso – que motivam a atuação do julgador.

Por conseguinte, no primeiro capítulo será apresentado o conceito de consequencialismo, bem como a forma pela qual esse instituto é veiculado no ordenamento jurídico e nas manifestações judiciais. Serão feitos comentários sobre a recente inclusão do art. 20 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

No segundo capítulo será analisado como o ativismo judicial se manifesta no direito brasileiro, suas razões e seus limites.

O terceiro capítulo será um espaço para se tratar do consequencialismo no controle de constitucionalidade. Dessa maneira, serão feitas breves considerações sobre os modelos aos quais o Brasil se filiou. Ademais, será tratada a questão da modulação temporal de efeitos da declaração judicial de inconstitucionalidade.

Segue-se, no quarto capítulo, a explanação sobre a modulação temporal de efeitos em matéria tributária. Neste capítulo, serão mencionados os casos mais emblemáticos julgados pela Suprema Corte, como o caso do IPI e da isenção da COFINS às sociedades civis de prestação de serviços com profissão regulamentada.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E O ATIVISMO JUDICIAL

De início, para que possa haver a correta compreensão do que se trata a modulação judicial de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, é necessário que sejam apresentadas as modalidades de controle de constitucionalidade existentes no ordenamento jurídico.

Em relação às modalidades, o presente trabalho tratará sobre o controle judicial exercido pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, o controle concentrado de constitucionalidade. Por essa razão, é essencial que sejam apresentados os modelos de controle existentes, quais sejam, o controle concentrado ou austríaco; o controle difuso ou americano; e o controle misto.

Assim, serão analisados cada um desses modelos.

O modelo difuso de controle de constitucionalidade possui origem americana. Tornou-se conhecido com o caso *Marbury v. Madison*¹, julgado em 1803 pela Suprema Corte dos Estados Unidos. No Brasil, vigora desde a Constituição de 1891 e subsiste até hoje.

O controle difuso pode ser realizado por qualquer juiz ou tribunal. Isso porque todos os órgãos jurisdicionais devem analisar a compatibilidade das leis com a Constituição Federal de 1988². Assim, se um determinado caso concreto é levado ao judiciário, e o juiz entende que a lei aplicada é incompatível com a ordem constitucional, deverá afastá-la na solução daquele caso que lhe fora apresentado.

Nesse sentido, as normas infraconstitucionais que conflitem com a CRFB/88 não deverão ser aplicadas pelos juízes ou tribunais na solução de um caso que fora levado ao judiciário³. Como a constitucionalidade de determinada lei é questionada no bojo de uma ação que possui como objetivo discutir um caso concreto, os efeitos da decisão de inconstitucionalidade no controle difuso ocorrem *inter partes*.

Nesse sentido, a norma infraconstitucional somente é afastada naquele caso concreto levado ao judiciário incidentalmente, mas continua em vigor no ordenamento jurídico. Em regra, a decisão de inconstitucionalidade também terá efeitos *ex tunc*, mas, como já dito, apenas entre as partes. A norma, portanto, será considerada inválida *ab initio*.

Por tudo o que fora exposto, é inegável concluir que tal modelo acaba gerando a possibilidade de diferentes órgãos jurisdicionais darem interpretações distintas à mesma norma jurídica. Poderá um Tribunal entender que determinada legislação é inválida e não pode ser aplicada no caso concreto, enquanto outro órgão poderá aplicá-la normalmente, por entender que a legislação é perfeitamente compatível com a CRFB/88.

De modo a buscar uma uniformização da jurisprudência, os países que adotam esse modelo, em especial, os Estados Unidos e a Inglaterra, conferem às suas decisões judiciais o efeito de um precedente vinculante⁴.

No ordenamento jurídico brasileiro, há um instrumento parecido, que existia desde o Código de Processo Civil de 1973⁵, em seu art. 543-B. Esse artigo possibilitava o sobrestamento de demandas idênticas pelo Supremo, para que fosse garantido o mesmo

¹BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 19-20.

²Ibid, p. 79.

³Ibid.

⁴BARBOSA, Rafael Vinheiro Monteiro; DE CASTRO, Amanda Souza. Precedentes do Novo CPC: Conseguiremos construir essa cultura? In: NUNES, Diele et al. *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 276.

⁵BRASIL. *Lei nº 5.879*, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

tratamento a idênticas controvérsias. O atual Código de Processo Civil⁶ mantém esse tratamento em seus arts. 1.036 a 1.041, de modo a garantir a valorização da jurisprudência e a busca pela uniformização do entendimento dos Tribunais.

Essas decisões proferidas pelo STF, em sede de recurso extraordinário repetitivo, não se limitam à aplicação dos efeitos *inter partes*, mas aplicam-se *erga omnes*, ou seja, para ações que possuam objeto e causa de pedir idênticas, conforme determina o art. 1.040, III, do CPC/2015. Nesse sentido, a decisão gera vinculação do precedente aos demais casos, mas a coisa julgada continua a produzir efeitos *inter partes*.

O modelo conhecido como controle concentrado de constitucionalidade teve sua origem na Áustria e atribui a uma Corte Constitucional superior a competência para julgar questões constitucionais.

A Constituição austríaca de 1920 trouxe, de início, a regra da eficácia *ex nunc* dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das normas inconstitucionais. Todavia, o modelo concentrado, já aplicado pelos austríacos, somente fora aperfeiçoado com a Emenda Constitucional de 1929 que, dentre outras alterações, conferiu efeitos *ex tunc* à lei declarada inconstitucional. Passou, assim, a ser considerada nula desde o seu nascimento.

Vale ressaltar que uma das principais motivações para a criação desse modelo, que é diverso do utilizado pelos Estados Unidos, foi a necessidade da criação da *stare decisis*, que significa “ficar as coisas como decididas”. Dessa forma, a decisão proferida pela Suprema Corte é de observância obrigatória para todos os juízes e tribunais⁷.

Por essa razão, todos os tribunais estarão subordinados à declaração de inconstitucionalidade de determinada norma proferida pela Corte Constitucional, de modo que os efeitos dessa declaração são *erga omnes*, ou seja, vale para todos.

O sistema concentrado de constitucionalidade acabou servindo de inspiração para o modelo brasileiro de controle concentrado, com a criação das Ações Diretas de Inconstitucionalidade e as Ações Diretas de Constitucionalidade.

No Brasil, o controle concentrado fora introduzido perante o Supremo Tribunal Federal pela Emenda Constitucional nº 16 de 26 de novembro de 1965⁸. De acordo com o art.

⁶ BRASIL. *Lei nº 13.105*, de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

⁷BARROSO, op. cit., p. 39.

⁸ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 16*, de 26 de novembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc16-65.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

102, I, “a”, da CRFB/88⁹, compete ao Supremo Tribunal Federal, o guardião da Constituição da República, o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade e das ações declaratórias de constitucionalidade.

O arcabouço legal do controle concentrado de constitucionalidade brasileiro é a Lei nº 9.868/1999¹⁰, que dispõe sobre o processo e julgamento da ADC e da ADI perante o Supremo Tribunal Federal¹¹.

O presente artigo não possui a pretensão de tratar especificamente sobre os procedimentos relativos à ADI e à ADC. É relevante para o estudo aqui apresentado, tratar sobre a problemática que envolve os efeitos da decisão proferida nas referidas ações.

Conforme preleciona o art. 102, § 2º, da CRFB/88¹²:

as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/1999¹³, reforça a eficácia vinculante e *erga omnes* das decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de modo a incluir a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto na mesma situação.

Ambas as previsões legais são lógicas, sendo inimaginável um contexto em que um juiz de primeiro grau decidisse de forma diferente da determinada pelo Supremo Tribunal Federal, a quem incumbe a última análise acerca da interpretação da Constituição Federal.

Deve ser mencionado, ainda, que essas ações apresentam a característica de ambivalência, conforme dita o art. 23, da Lei nº 9.868/1999¹⁴, segundo o qual havendo improcedência da ADC, ter-se-á uma declaração de inconstitucionalidade da norma, bem como se improcedente a ADI, haverá a confirmação da constitucionalidade da norma impugnada.

Ademais, em relação à declaração de nulidade das normas tidas como inconstitucionais, surge a discussão acerca da possibilidade de existirem exceções para dar

⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

¹⁰ BRASIL. *Lei nº 9.868*, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

¹¹ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 354.

¹² BRASIL, op. cit., nota 9.

¹³ BRASIL, op. cit., nota 10.

¹⁴ Ibid.

efeitos prospectivos à decisão que declarou a inconstitucionalidade. Com isso, foi editado o art. 27, da Lei nº 9.868/1999¹⁵, que positivou o instituto da modulação dos efeitos da decisão judicial e, por constituir uma exceção ao princípio da nulidade absoluta da lei inconstitucional, deve ser utilizada de forma moderada. Mais adiante essa problemática será melhor desenvolvida.

Por sua vez, o controle misto de constitucionalidade une características dos dois modelos anteriormente citados, apresentando um perfil difuso e concentrado ao mesmo tempo. Com efeito, importante destacar a lição de Gilmar Ferreira Mendes¹⁶:

Em geral, nos modelos mistos defere-se aos órgãos ordinários do Poder Judiciário a prerrogativa de afastar a aplicação da lei nas ações e processos judiciais, mas se reconhece a determinado órgão de cúpula – Tribunal Supremo ou Corte Constitucional – a competência para proferir decisões em determinados ações de perfil abstrato ou concentrado.

Como demonstrado acima, no ordenamento jurídico brasileiro conjuga-se o controle concentrado de constitucionalidade – por meio da ADI e da ADC, exercido pelo Supremo Tribunal Federal – com o controle difuso – exercido de forma incidental no âmbito dos demais Tribunais.

2. O CONSEQUENCIALISMO NAS DECISÕES JUDICIAIS

De início, para que os demais institutos sejam analisados à luz do consequencialismo, é fundamental que se compreenda o que significa esse instituto e quais as questões que giram em torno de sua aplicação.

O consequencialismo pode ser entendido como um tipo de argumentação jurídica que leva em conta as considerações sobre a conveniência, a oportunidade e as consequências de uma eventual decisão¹⁷.

Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁸:

¹⁵Ibid.

¹⁶MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1062.

¹⁷ANDRADE, Fábio Martins de. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 172. São Paulo, jan. 2010, p. 34-43.

¹⁸TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.); QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Livio (Org.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. (Direito UERJ, 9), p. 130.

O argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial – boas ou más – no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais – prejudiciais ou favoráveis à sociedade – devem ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma em certas circunstâncias.

Conforme prelecionava o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Nelson Jobim, quando há diversas interpretações lógicas e justificáveis sobre uma questão, deve ser observada aquela que for mais benéfica à sociedade, de modo a levar em conta as consequências práticas da decisão. O Ministro chamava esse fenômeno de “responsabilidade do judiciário das consequências de suas decisões. Esse “modo de decidir” se estendeu e continua sendo utilizado pelos ministros da Corte, mesmo após a saída do Ministro Jobim.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42¹⁹) era chamada anteriormente de Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. A alteração da nomenclatura ocorreu para ressaltar que a LINDB não é aplicada somente no que toca ao Direito Civil, mas sim ao ordenamento jurídico como um todo, sendo indispensável à Teoria Geral do Direito.

Trata-se de uma norma que objetiva a regulamentação sobre a aplicação e interpretação de outras normas. Por isso, é chamada de “norma de sobredireito” ou de “lei sobre lei”.

Em abril de 2018 foi publicada a Lei nº 13.655/2018²⁰ que incluiu na LINDB os arts. 20 a 30. O objetivo desta lei foi o de fixar regras sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público, para matérias de Direito Administrativo, Financeiro, Orçamentário e Tributário. Desse modo, as novas regras não se aplicam ao direito privado.

Para o presente trabalho, o dispositivo que inaugura a alteração é o mais importante. Isso porque ele dita especificamente sobre as consequências práticas da decisão, segundo o qual:

Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

¹⁹ BRASIL. *Lei nº 4.657/42*, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

²⁰ BRASIL. *Lei nº 13.655*, de 25 de abril de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

O dispositivo em questão reforça a ideia de responsabilidade decisória estatal diante da incidência de normas jurídicas indeterminadas, as quais sabidamente admitem diversas hipóteses interpretativas e, portanto, mais de uma solução²¹.

Nesse contexto, o artigo menciona as decisões proferidas nas esferas administrativa, controladora e judicial. No que tange à esfera administrativa, trata-se de instância dentro da própria Administração Pública; a esfera controladora refere-se aos Tribunais de Contas, órgãos do controle externo; a esfera judicial quer abarcar, por óbvio, todos os processos em trâmite no Poder Judiciário.

Por conseguinte, a Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017²², dispõe que são vedadas:

[...] motivações decisórias vazias, apenas retóricas ou principiológicas, sem análise prévia de fatos e de impactos. Obriga o julgador a avaliar, na motivação, a partir de elementos idôneos coligidos no processo administrativo, judicial ou de controle, as consequências práticas de sua decisão.

Quem decide não pode ser voluntarista, usar meras intuições, improvisar ou se limitar a invocar fórmulas gerais como 'interesse público', 'princípio da moralidade' e outras. É preciso, com base em dados trazidos ao processo decisório, analisar problemas, opções e consequências reais. Afinal, as decisões estatais de qualquer seara produzem efeitos práticos no mundo e não apenas no plano das ideias.

Desse modo, não se proíbe que as decisões sejam baseadas em valores jurídicos abstratos, mas quando assim o forem, devem ser precedidas de uma análise concreta sobre as consequências práticas de tal decisão.

O que se pretende é que as decisões não tenham como fundamento somente valores jurídicos abstratos. A finalidade, portanto, foi frear a atuação do judiciário, ou seja, o próprio ativismo judicial, no que tange à implementação de direitos.

Por exemplo, não seriam adequadas as decisões proferidas com base em princípios constitucionais apenas, de modo que foi introduzida uma condição à força normativa dos princípios. Ou seja, os princípios somente poderiam fundamentar uma decisão se, ao seu lado, fossem consideradas as consequências práticas da decisão pelo órgão julgador. Em verdade, trata-se de uma reação retrograda à força normativa dos princípios constitucionais²³.

²¹DIZER O DIREITO. *Comentários à Lei 13.655/2018, que alterou a LINDB prevendo normas de segurança jurídica na aplicação do direito público*. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br/2018/04/comentarios-lei-136552018-que-alterou.html#>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

²²MARQUES NETO, Floriano de Azevedo et al. *Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL n° 7.448/2017*. 2018. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-juristas-rebatem-criticas.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

²³DIZER O DIREITO, op. cit., nota 21.

No que se refere à expressão “consequências práticas da decisão”, ela deve ser entendida em seu sentido amplo. Apesar disso, discute-se sobre a principal intenção do legislador ter sido sobre a análise das consequências econômicas da decisão proferida.

A chamada “análise econômica do direito” é bem ilustrada pelo jurista Rafael Carvalho Rezende Oliveira²⁴:

De acordo com a Análise Econômica do Direito (AED), a economia, especialmente a microeconomia, deve ser utilizada para resolver problemas legais, e, por outro lado, o Direito acaba por influenciar a Economia. Por esta razão, as normas jurídicas serão eficientes na medida em que forem formuladas e aplicadas levando em consideração as respectivas consequências econômicas.

Como exemplo dessa análise econômica, pode ser citada a negativa do Estado em fornecer um determinado medicamento ou tratamento médico, com a justificativa do elevado custo de tal medida, que, caso fosse realizada, poderia prejudicar diversas outras pessoas, em razão da escassez de recursos. O magistrado, portanto, teria a obrigação de analisar essa consequência prática – a falta de recursos em relação à coletividade, em prol de um só tratamento médico de alto custo – e, com esse fundamento, deixar de condenar o Estado em casos tais.

3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em se tratando de matéria tributária, a preocupação com a segurança jurídica é ainda maior, razão pela qual muitos autores sustentam a necessidade de se atribuir efeitos prospectivos às decisões nos casos de mudança na jurisprudência, principalmente se a modificação for em desfavor do contribuinte, em atenção ao princípio da boa-fé e da proteção da confiança.

Nos casos em que a alteração na jurisprudência dominante se der sem que tivesse ocorrido qualquer alteração no quadro fático e legislativo aplicável à matéria *sub judice*, o emprego de efeitos prospectivos à decisão se torna ainda mais necessária e recomendável.

Conforme visto acima, o art. 27, da Lei nº 9.868/1999²⁵ positivou a modulação dos efeitos nos julgamentos do STF em controle de constitucionalidade. Contudo, essa prática já estava sendo adotada mesmo antes da positivação do instituto.

²⁴OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed., São Paulo: Método, 2014, p. 31.

²⁵BRASIL, op. cit., nota 10.

Por essa razão, é de extrema importância a análise dos chamados *leading cases* julgados pelo Tribunal Constitucional, principalmente sob os enfoques dos princípios da segurança jurídica, da irretroatividade e da proteção da confiança do contribuinte.

Em um primeiro momento, ao julgar o RE nº 350.446/PR²⁶, o Tribunal Pleno decidiu acerca da possibilidade do direito ao crédito presumido de IPI decorrente da aquisição de matéria-prima, cuja entrada não é tributada ou sobre a qual incide a alíquota zero.

O caso foi novamente levado à análise dos Ministros da Corte Suprema, por meio do RE nº 370.682-9/SC²⁷. Nessa ocasião, os Ministros acolheram a tese da União, que sustentava a impossibilidade do creditamento de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, à luz dos arts. 153, § 3º, II e 150, ambos da CRFB/88²⁸. Assim, não haveria extensão desse entendimento em relação às operações sujeitas à alíquota zero ou não tributadas.

Nota-se que, apesar de não ter havido qualquer mudança legislativa sobre o assunto, houve alteração no entendimento do STF, de maneira frontalmente oposta ao que já havia decidido há mais ou menos um ano atrás.

A maioria dos Ministros entendeu que, por não ter havido o trânsito em julgado da decisão anterior que externava entendimento diverso, não havia coisa julgada a ser protegida e, por essa razão, desnecessária a modulação de efeitos. Com efeito, a decisão anterior teria conferido uma mera expectativa aos contribuintes, em relação ao creditamento do IPI.

A crítica surge em razão da Suprema Corte ter decidido o mesmo caso de forma diametralmente oposta, sem garantir a aplicação de princípios constitucionais fundamentais da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança do contribuinte. Nesse caso, a modulação dos efeitos deveria ter sido aplicada, tendo em vista que, com sua própria decisão anterior, o Supremo estabeleceu um vínculo com os contribuintes, conferindo legitimidade ao creditamento que era levado a efeito.

Com a frequente alteração no posicionamento do Supremo é gerada uma instabilidade que pode ser perigosa, de modo a trazer imprevisibilidade aos contribuintes que agem da forma determinada pela Corte, acreditando que suas ações estão legitimadas e protegidas pela decisão jurídica proferida. O cidadão se torna vítima da instabilidade das decisões proferidas pelo Judiciário.

²⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 350.446/PR*. Relator: Ministro Nelson Jobim. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo333.htm>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

²⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 370.682/SC*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

²⁸BRASIL, op. cit., nota 9.

A Lei Complementar nº 70/1991²⁹ previa em seu art. 6º, II, que as sociedades determinadas no art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397/87³⁰, eram isentas ao pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

Pretendendo a revogação de tal isenção, a Lei nº 9.430/96³¹ determinou que essas sociedades civis deveriam recolher a COFINS sobre a receita bruta das prestações de serviços. O recolhimento passaria a ocorrer a partir do mês de abril de 1997. Por essa razão, as sociedades civis que, a princípio, eram beneficiadas pela isenção concedida na Lei Complementar nº 70/91³², buscaram proteção jurídica, em razão do entendimento que prevalecia até então.

Tais sociedades argumentavam que a isenção tributária concedida fora veiculada por uma lei complementar (Lei Complementar nº 70/91³³), motivo pelo qual não seria possível uma lei ordinária (Lei nº 9.430/96³⁴) revogar o benefício concedido. Isso porque, de acordo com a CRFB/88, a lei complementar possui um quórum maior de aprovação, havendo inegável superioridade em relação à lei ordinária.

Em contrapartida, a Fazenda Nacional alegava que o benefício concedido pela Lei Complementar nº 70/91³⁵ se condicionava ao regime tributário adotado pela sociedade. Assim, a adoção do regime de tributação pelo Imposto de Renda previsto nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.541/92³⁶, afastaria a possibilidade da isenção em comento.

Ao julgar a questão, o STJ se manifestou favoravelmente à tese exposta pelos contribuintes, razão pela qual editou o enunciado 276, em que se reconhecia a isenção da COFINS para as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada.

Contudo, em posterior julgamento pelo STF no RE nº 381.964-0/MG³⁷, foi considerada legítima a revogação da isenção pela lei ordinária em detrimento da lei

²⁹ BRASIL. *Lei Complementar nº 70*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

³⁰ BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.397*, de 21 de dezembro de 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

³¹ BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

³²BRASIL, op.cit., nota 1.

³³Ibid.

³⁴BRASIL, op.cit., nota 9.

³⁵BRASIL, op.cit., nota 1.

³⁶ BRASIL, *Lei nº 8.541*, de 23 de dezembro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8541.htm>. Acesso em: 27 de fev. 2019.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 381.964-0/MG*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2676335>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

complementar³⁸. Assim, a cobrança da COFINS das sociedades civis de prestação de serviços foi declarada constitucional. Nesta decisão, o Plenário negou a modulação dos efeitos da decisão, de modo a pretender que essas sociedades paguem os valores devidos retroativamente.

Desse modo, em conformidade com o entendimento proferido pelo STF, a 1ª Seção do STJ cancelou o referido enunciado 276³⁹.

Desde então, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil pede que a tese tenha efeitos *ex nunc*, ou seja, que os efeitos só ocorram a partir do julgamento do caso pelo Supremo, o que não tem sido reconhecido pela Corte⁴⁰.

A problemática gira em torno de o STJ sempre ter admitido a isenção, protegendo juridicamente as sociedades civis, que deixaram de recolher a contribuição em análise, que estavam sob o manto jurídico de uma decisão sumulada pelo Tribunal.

Nesse sentido, é inegável a insegurança jurídica causada, bem como a violação tão comentada acerca da boa-fé e da proteção da confiança do contribuinte. Essas decisões contraditórias geram no contribuinte, e na sociedade como um todo, uma revolta acerca da frequente instabilidade das decisões dos Tribunais brasileiros. Ao não realizar a modulação dos efeitos, o STF admite que a ação de um agente, que esteja em conformidade com o ordenamento jurídico – assegurada até mesmo por uma determinação jurisprudencial expressa – seja desconsiderada.

Mais que isso, o STF permite que o contribuinte seja duplamente punido: deverá recolher a contribuição em razão da alteração de um entendimento jurisprudencial, sem haver mudança fática para tanto e, além disso, deverá recolher a contribuição em relação ao período em que o Judiciário expressamente o declarou como isento.

³⁸ LUCHETE, Felipe. *STF mantém decisão que manda profissionais liberais pagarem Cofins*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-19/stf-mantem-decisao-manda-profissionais-liberais-pagarem-cofins>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

³⁹ COSTA, Priscyla. *Cancelada súmula que isenta sociedades civis de pagar Cofins*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2008-nov-27/cancelada_sumula_isenta_escritorios_pagar_cofins>. Acesso em: 27 fev. 2019.

⁴⁰ BRASIL. *STF rejeita recurso que buscava modulação de decisão sobre pagamento de Cofins*. Disponível em: <<https://www.espacovital.com.br/publicacao-34446-stf-rejeita-recurso-que-buscava-modulacao-de-decisao-sobre-pagamento-de-cofins>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa tratou sobre a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, sob a égide do consequencialismo. Nesse sentido, foram apresentados os modelos de controle de constitucionalidade, identificando os efeitos relativos às decisões proferidas pelo Supremo.

Ocorre que a regra geral da eficácia *ex tunc* ou retroativa das decisões que declaram a inconstitucionalidade comporta algumas exceções. A chamada modulação temporal dos efeitos da decisão pode ser utilizada nas hipóteses em que aplicar a regra da nulidade da norma inconstitucional torna a decisão ainda mais afastada da vontade constitucional, tal como preceituado pela doutrina e a jurisprudência.

Isto é, nos casos em que se vislumbrar o excepcional interesse social e para resguardar a segurança jurídica, o Supremo Tribunal Federal deverá limitar os efeitos da decisão, cujo período pode compreender (i) entre a edição da lei e a decisão, (ii) desde a decisão ou (iii) algum momento após a decisão.

Em se tratando de matéria tributária, que aponta repercussão direta no orçamento público e na preservação dos direitos fundamentais, o pressuposto da segurança jurídica, como apontado no presente artigo, não merece ser utilizado para defender o Estado, tendo em vista que a mesma se destina à defesa dos contribuintes.

Ademais, tratou-se sobre o cabimento da modulação dos efeitos da decisão não só na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, mas também nos casos de alteração na jurisprudência, uma vez que a jurisprudência já admitia tal possibilidade e veio a ser expressamente permitida no Novo Código de Processo Civil.

Outrossim, em que pese serem relevantes, os argumentos consequencialistas de cunho econômico não devem ser utilizados para modular ou deixar de modular os efeitos da decisão, tendo em vista que não são suficientes para mitigar todos os argumentos positivistas inerentes ao caso sob análise.

Atualmente, o Supremo Tribunal Federal tem sido instado à se manifestar sobre diversas teses tributárias relevantíssimas, em que eventualmente pode ser levantada a possibilidade de aplicação de modulação de efeitos naquele caso específico.

Sendo assim, a autora espera que o presente artigo possa contribuir nas futuras discussões de modulação de efeitos em matéria tributária, de forma a orientar os operadores do direito na aplicação de instituto que é tão importante para a ordem constitucional, a segurança jurídica e o desenvolvimento do país.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

_____. O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial nas Decisões do Supremo Tribunal Federal e o Estado de Direito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 172, São Paulo, jan. 2010, p. 34-43.

_____. *Modulação e Consequencialismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

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

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARBOSA, Rafael Vinheiro Monteiro; DE CASTRO, Amanda Souza. *Precedentes do Novo CPC: Conseguiremos construir essa cultura?* In: NUNES, Diele et al. *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 276. p. 898.

BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BILHIM, Renata da Silveira. *Pragmatismo e Justificação da Decisão Judicial: A Argumentação Consequencialista como Fundamento de Validade da Justa Decisão*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 18 mar. 2019.

_____. *Emenda Constitucional nº 16*, de 26 de novembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc16-65.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

_____. *Lei nº 4.657/42*, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 2 mai. 2019.

_____. *Lei nº 5.879*, de 11 de janeiro de 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impresao.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

_____. *Lei nº 8.541*, de 23 de dezembro de 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8541.htm>. Acesso em: 27 de fev. 2019.

_____. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. *Lei nº 9.868*, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 18 mar. 2019.

_____. *Lei nº 13.105*, de 16 de março de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 30 jul. 2019.

_____. *Lei nº 13.655*, de 25 de abril de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13655.htm>. Acesso em 2 mai. 2019.

_____. *Lei Complementar nº 70*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. *Decreto-Lei nº 2.397*, de 21 de dezembro de 1987. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2397.htm>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 350.446/PR*. Relator: Ministro Nelson Jobim. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo333.htm>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 370.682/SC*. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re370682-rl.pdf>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 381.964-0/MG*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2676335>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

COSTA, Priscyla. *Cancelada súmula que isenta sociedades civis de pagar Cofins*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2008-nov27/cancelada_cumula_isenta_escritorios_pagar_confins>. Acesso em 27 fev. 2019.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Comentários à Lei 13.655/2018, que alterou a LINDB prevendo normas de segurança jurídica na aplicação do direito público*. Disponível em: <<https://www.dizerodireito.com.br/2018/04/comentarios-lei-136552018-que-alterou.html#>>. Acesso em: 20 mai. 2019.

FERNANDES, André Dias. *Modulação de efeitos e decisões manipulativas no controle de constitucionalidade brasileiro: possibilidades, limites e parâmetros*. Salvador: Juspodivm, 2018.

KELSEN, Hans (1881-1973). *Jurisdição Constitucional*. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

LUCHETE, Felipe. *STF mantém decisão que manda profissionais liberais pagarem Cofins*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-19/stf-mantem-decisao-manda-profissionais-liberais-pagarem-cofins>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo et al. *Resposta aos comentários tecidos pela Consultoria Jurídica do TCU ao PL nº 7.448/2017*. 2018

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo GONET. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. *Ativismo Judicial no Sistema Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

NUNES, Diele et al. *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Método, 2014.

PEREIRA NETTO, Antonio Alves. *Modulação de Efeitos em Matéria Tributária: Análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 2006.

STF rejeita recurso que buscava modulação de decisão sobre pagamento de Cofins. Disponível em: <<https://www.espacovital.com.br/publicacao-34446-stf-rejeita-recurso-que-buscava-modulacao-de-decisao-sobre-pagamento-de-cofins>>. Acesso em: 27 fev. 2019.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Coord.); QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Livio (Org.). *Finanças públicas, tributação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015. (Direito UERJ, 9).

VELANO, Emília Maria. *Modulação dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade de Lei Tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.