



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Modulação Temporal em matéria tributária: segurança para quem?

Carolina Camargos Trazzi

Rio de Janeiro
2014

CAROLINA CAMARGOS TRAZZI

Modulação Temporal em matéria tributária: segurança para quem?

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

Professores Orientadores:

Professora Maria de Fátima A. São Pedro,

Professora Néli Luiza C. Fetzner,

Professor Nelson Carlos Tavares Junior e

Professor Rafael Iorio.

MODULAÇÃO TEMPORAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: SEGURANÇA PARA QUEM?

Carolina Camargos Trazzi

Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense. Advogada.

Resumo: Frequentemente, observa-se uma tensão nas relações entre certeza e justiça ou certeza e liberdades, na aplicação das normas constitucionais em matéria tributária. A solução dessas situações, entretanto, depende da compreensão dos critérios da segurança jurídica, boa-fé, confiança legítima, e irretroatividade da lei tributária. Nesse aspecto, o controle de inconstitucionalidade e o entendimento da modulação de suas decisões têm função expressiva na afirmação da segurança jurídica.

Palavras-chave: Modulação dos Efeitos. Controle de Constitucionalidade. Segurança Jurídica. Princípio da Boa-Fé. Princípio da Confiança Legítima. Princípio da Irretroatividade. Excepcional Interesse Social.

Sumário: Introdução. 1. A Modulação Temporal das Decisões Judiciais e seus Efeitos Temporais. 2. A Segurança Jurídica. 3. A Confiança Legítima, a Boa-Fé e a Irretroatividade. 4. Razões de Segurança Jurídica e o Excepcional Interesse Social. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

No sistema normativo brasileiro, a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas, sendo o controle da constitucionalidade das leis um importante instrumento para legitimar a harmonização das leis com os ditames constitucionais. A princípio, os efeitos dessa decisão são *ex tunc*, implicando na desconstituição da lei inconstitucional, desde o momento que foi inserida no universo normativo.

Ocorre que, com a promulgação da Lei n. 9.868/99 e da Lei n. 9.882/99, a regra geral foi mitigada, admitindo-se a modulação dos efeitos da supracitada decisão. Tornou-se possível, assim, a atribuição de efeitos prospectivos nas decisões declaratórias de inconstitucionalidade, quando presentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

As questões de índole tributária inserem-se nesse contexto de maneira sensível, uma vez que atingem relações muitas vezes tensas entre contribuinte e Fazenda Pública, sendo primordial uma firme compreensão da racionalidade operada sobre os critérios legais que autorizam a flexibilização temporal dos efeitos de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade.

É evidente que, nas últimas décadas, o papel da jurisprudência dos tribunais, principalmente do Supremo Tribunal Federal, tornou-se elemento indispensável para que se atinja a estabilidade e a harmonia do sistema jurídico. O cumprimento desses precedentes encontra-se vinculado a valores primordiais de um Estado de Direito democrático, como a racionalidade e a legitimidade das decisões judiciais, a segurança jurídica, a confiança legítima e a boa-fé. Todos esses princípios devem ser considerados no processo de ponderação a ser realizado para determinação da retroatividade ou não de determinada decisão judicial.

Na seara tributária, pela natureza patrimonial das suas exações e afetações imediatas a direitos e liberdades fundamentais, esta matéria toma dimensões muito eloquentes. Assim sendo, poder-se-á indagar, mesmo que de modo limitado aos cortes do objeto de estudo em comento, em como responder o questionamento: “para quem a modulação temporal dos efeitos das decisões do STF, em matéria tributária, traz segurança?”.

A finalidade dessa apuração, objeto do presente estudo, pautada pelos critérios de certeza, previsibilidade e confiabilidade, serve a reduzir o efeito da subjetivação da segurança jurídica, um dos valores mais perseguidos e importantes atualmente em virtude da vinculação dos atos tributários, verificando-se, outrossim, a garantia que esta possui nas decisões proferidas pela Suprema Corte pátria.

1. A MODULAÇÃO TEMPORAL DAS DECISÕES JUDICIAIS E SEUS EFEITOS TEMPORAIS

O modelo do atual Estado Democrático de Direito vivenciado no Brasil compreende o respeito à hierarquia das normas, à separação dos poderes e aos direitos fundamentais. Nesse contexto, a atividade elaborada pelo Poder Legislativo refere-se, como regra geral, à criação de leis cujos efeitos albergarão fatos e situações futuras.

No sistema jurídico pátrio, a Constituição Federal de 1988 prevê o controle daquela atividade por meio da declaração judicial de inconstitucionalidade, que, priorizando a harmonização do entre as normas infraconstitucionais e a Lei Fundamental, permite a eficácia dos direitos fundamentais do cidadão brasileiro, bem como promove a paz social. Esse controle pode ocorrer em sede de ação direta, em controle por via principal, ou diante de um caso concreto, em controle por via incidental. Nessas duas hipóteses, a regra geral é a de que a decisão deverá produzir efeitos retroativos. A tese de que uma lei inconstitucional é nula prevalece aqui no Brasil e em outros países, sendo corolário natural da teoria da nulidade o caráter declaratório dessa decisão. Desse modo, observa-se que os seus efeitos se produzem de maneira retroativa, alcançando a lei desde o momento de sua entrada no mundo fático do Direito.

Assim como em outras nações, o ordenamento jurídico brasileiro considera a possibilidade de se modularem os efeitos temporais da decisão de inconstitucionalidade, em nome da segurança jurídica ou do excepcional interesse social. Em relação ao controle por via principal ou por ação direta, a sua previsão legal é expressa, como se percebe no art. 27 e 11¹,

¹ 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.

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional

das respectivas Leis n. 9.898/99 e 9.882/99. É muito relevante esclarecer que essa presunção não significa que o princípio da supremacia da Constituição está sendo descumprido ou negligenciado. Na realidade, observa-se a prática da ponderação entre a norma constitucional violada e norma constitucional que protege os efeitos já produzidos pela lei que é declarada inconstitucional.

O controle incidental, por sua vez, não está disciplinado com quaisquer regras explícitas que consitam aos órgãos do Poder Judiciário deixar de dar efeito retroativo ao reconhecimento de inconstitucionalidade. Entretanto, a análise jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal demonstra que esse Tribunal tem admitido o temperamento da regra geral, suprimindo ou atenuando o caráter retroativo do pronunciamento acerca da inconstitucionalidade de leis.

A declaração de inconstitucionalidade pode ser total ou parcial, com efeito *ex tunc* ou *ex nunc*. Os doutrinadores constitucionais destacam que há, basicamente, duas correntes que enfrentam essa questão: uma que sustenta a nulidade da norma tida como inconstitucional, que ocasionaria a produção de efeitos *ex tunc*, impondo o desfazimento no tempo de todos os atos ocorridos na vigência da regra inconstitucional; e outra que defende a anulabilidade a regra inconstitucional, atribuindo à declaração de inconstitucionalidade a eficácia *ex nunc*, uma vez que considera que a norma inconstitucional não se caracterizaria como um ato nulo, mas sim um ato normativo existente.

Apesar da divergente discussão doutrinária acerca do tema em comento, percebe-se, com nitidez, que os Tribunais pátrios se filiam à tendência contemporânea no sentido de autorizar os efeitos retroativos da lei declarada inconstitucional. Em matéria tributária, em especial, esse tópico toma proporções ainda mais significativas, já que propicia a segurança

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.

jurídica do contribuinte e o conhecimento prévio de possíveis perdas fiscais para a Fazenda Pública.

2. A SEGURANÇA JURÍDICA

O controle da constitucionalidade de normas hierarquicamente inferiores ao texto da Lei Maior proporciona a harmonização do sistema jurídico brasileiro e assegura a paz social, uma vez que consagra a efetividade da segurança jurídica. A segurança é fundamental para a pacífica convivência entre a sociedade e o Estado. Segundo afirma J.J. Canotilho², “o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida”.

A segurança encontra-se reconhecida no art. 2º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789³ como um direito natural e imprescritível. Na Constituição brasileira de 1988, ela é legitimada e positivada como um direito individual no art. 5º, *caput*⁴, ao lado dos direitos à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade.

Esse aspecto é evidenciado por Karina Kauffman⁵, que reconhece a relevância da segurança jurídica no Brasil ao afirmar que:

Nesta conjuntura de Estado Democrático de Direito, em que a Constituição tem por missão assegurar a vigência e eficácia do princípio da dignidade da pessoa e demais direitos fundamentais, a justiça fica cada vez mais próxima da segurança jurídica. Desse modo, no Brasil a segurança jurídica consiste numa categoria constitucional de importância primordial, composta e inclusa entre os direitos e garantias fundamentais, individuais ou coletivos constantes no art. 5º da Constituição Federal.

² CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 256.

³ Art. 2.º A finalidade de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão.

⁴ 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:

⁵ KAUFFMAN, Karina. *Modulação dos efeitos da decisão em direito tributário e segurança jurídica*. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp135769.pdf>>. Acesso em: 28 jan. 2013.

José Afonso da Silva⁶ evidencia que a segurança jurídica, no âmbito constitucional, pode ser compreendida em seu sentido amplo e em seu sentido estrito, sendo que:

Na acepção ampla, ela assume o sentido geral de garantia, proteção, estabilidade de situação ou pessoa em vários campos, dependente do adjetivo que a qualifica. Em sentido estrito, a segurança jurídica consiste na garantia de estabilidade e de certeza dos negócios jurídicos, de sorte que as pessoas saibam de antemão que, uma vez envolvidas em determinada relação jurídica, esta se mantém estável, mesmo se se modificar a base legal sob a qual se estabeleceu.

Cármen Lúcia Antunes Rocha⁷ afirma que “a segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas”. Esta alegação conduz à conclusão de que, para se atingir o bem maior perseguido pelo Direito, que é a justiça, torna-se imprescindível a presença do valor segurança, já que a justiça somente é realizada e concretizada plenamente quando ela se efetiva de forma duradoura e certa.

Leandro Paulsen⁸, por seu turno, identifica a segurança jurídica como “um princípio constitucional implícito decorrente do sobreprincípio do Estado de Direito, posto que a Constituição Federal não proclama o princípio da segurança jurídica de modo expresso”.

Paulo de Barros Carvalho⁹ classifica o princípio da segurança jurídica como um sobreprincípio, já que inferido a partir dos demais princípios constitucionais, assim lecionando:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos 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 da jurisdição e outros mais. Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos a sua projeção sobre o meio social. Se nos detivermos num direito positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia

⁶ SILVA, José Afonso. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 15-17.

⁷ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. O Princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: _____ *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 168.

⁸ PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 28.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994, p. 86.

que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível emitirmos um juízo de realizada que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles que operam para realizá-lo. Se a este tipo de verificação circunscrevermos nosso interesse pelo sistema, mesmo que não identifiquemos a primazia daquela diretriz, não será difícil implantá-la. Bastaria instituir os valores que lhe servem de suporte, os princípios que, conjugados, formariam os fundamentos a partir dos quais se levanta. Vista por esse ângulo, difícil será encontrarmos uma ordem jurídico-normativa que não ostente o princípio da segurança.

Independentemente da discussão doutrinária acerca da natureza principiológica da segurança jurídica, essa, em matéria tributária, assume um papel preponderante na vida de toda sociedade, constituindo uma verdadeira garantia para o cidadão, contribuinte, e estabelecendo diretrizes para o Estado no que tange à sua administração fiscal. Tiago da Silva Fonseca¹⁰ consolida essa ideia, sustentando que:

No Direito Tributário, a segurança jurídica do contribuinte é garantida precipuamente pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, submetidas sobretudo através da legalidade, irretroatividade das leis que instituem ou agravem obrigações tributárias e não-surpresa. Quando os princípios constitucionais tributários expressos são insuficientes para concretizar a segurança jurídica do contribuinte, torna-se necessário proteger expectativas legitimamente criadas, através dos princípios da confiança e boa-fé subjetiva. As idéias de previsibilidade, estabilidade, clareza, transparência, fiabilidade e racionalidade, todavia, transbordam os contornos da segurança jurídica, que é garantia do cidadão e contribuinte, para orientar a atuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito ou violação ao dever de lealdade.

É cediço que o Supremo Tribunal Federal e outros juízos ou tribunais pátrios podem alterar o seu entendimento sobre uma determinada questão, seja para se adaptar a novos fatos, seja simplesmente para rever sua interpretação anterior. Ao enfrentar tal situação, porém, o Supremo Tribunal Federal, assim como os demais Poderes Públicos, está vinculado ao princípio constitucional da segurança jurídica, por força do qual a posição jurídica dos particulares que procederem de acordo com a orientação anteriormente adotada pela Corte na matéria deve ser preservada.

¹⁰ FONSECA, Tiago da Silva. *Proteção do Contribuinte e Fazenda contra atos contraditórios e modificação de jurisprudência em Direito Tributário*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/tiago.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2014.

3. A CONFIANÇA LEGÍTIMA , A BOA-FÉ E A IRRETROATIVIDADE

A princípio, a efetividade e a concretização da segurança jurídica, especialmente na seara tributária, dependem da realização do princípio da legalidade. O tributo é definido como prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, segundo o art. 3º¹¹ do Código Tributário Nacional.

Embora essa atividade seja plenamente vinculada, a aplicação da lei não consiste na mera adequação da norma em abstrato ao fato concreto, uma vez que a complexidade da sociedade contemporânea exige que sejam utilizados outros princípios a fim de garantir e assegurar a materialização da segurança jurídica para o contribuinte e para a Fazenda Pública, tais como a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

O princípio da confiança legítima originou-se no sistema jurídico europeu e surgiu como uma ferramenta para a manutenção ao atendimento das expectativas criadas no passado frente às alterações normativas do futuro. Essa linha de pensamento enquadra-se, histórica e juridicamente, na Alemanha, Portugal, Espanha e França, que tão-somente consagraram constitucionalmente o princípio da irretroatividade para leis penais e sancionadoras e não para as leis em geral, como no Brasil.

Tiago da Silva Fonseca¹² acentua que:

O princípio certamente ganhou maior repercussão a partir do modelo de Claus-Wilhelm Canaris, que associou a necessidade de preservação da confiança à teoria da aparência e à proibição do *venire contra factum proprium*. Como substrato ético-jurídico, a confiança legítima garantiria as situações aparentes, contra mudanças contraditórias, constituídas mediante declarações, documentos idôneos ou comportamentos concludentes. A estabilização das situações por meio da confiança se daria de forma positiva, mantendo-as conforme as

¹¹ Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹² Ibid., p. 199.

expectativas criadas, ou de forma negativa, modificando-as com a contraprestação de indenização por danos.

A confiança legítima a ser protegida depende de três requisitos:

- 1) ação ou omissão de uma parte, apta a gerar expectativas em outra, que representa uma situação de acordo com uma declaração, documento ou comportamento;
- 2) boa-fé daquele que confiou;
- 3) mudança contraditória da situação representada, gerando a imputação da responsabilidade pela confiança para aquele que agiu de forma contrária às expectativas que induziu.

O princípio da boa-fé, por seu turno, caracteriza-se por ser uma imposição ao Poder Público de agir com previsibilidade e de respeitar as situações já constituídas pelas normas por ele criadas e legitimadas, trazendo estabilidade para as relações sociais e jurídicas.

Os órgãos do Poder Público devem, obrigatoriamente, respeitar a confiança legítima e agir com boa-fé. O Estado Democrático de Direito preconiza a convivência harmônica e pacífica do Estado com a sociedade e vice-versa, compartilhando valores, princípios e objetivos comuns. O Poder Público deriva sua autoridade do conjunto de administrados, agindo em nome e por conta da totalidade da população, não se concebendo que possa agir deslealmente em relação a seus próprios constituintes.

Ricardo Lobo Torres¹³ defende que “o princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio princípio da boa-fé. Significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras então vigentes. Mescla-se também com o princípio da inalterabilidade do critério jurídico com relação aos fatos ocorridos anteriormente à introdução de nova interpretação”.

Enquanto a proteção da confiança e a boa-fé são princípios direcionados à Administração Pública e ao Poder Judiciário para aplicar o direito aos casos concretos com equilíbrio, certeza, e previsibilidade na manutenção e preservação da ordem jurídica existente, o princípio constitucional da irretroatividade afeta as leis.

O princípio da irretroatividade consiste na proibição de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído

¹³ Torres, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 10.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 115.

ou majorado, salvo se a lei que determina a retroatividade for benéfica ao contribuinte. Assim como nas outras limitações ao poder de tributar do Estado, a irretroatividade protege o contribuinte contra o agravamento retroativo ou súbito das obrigações que lhe são impostas, ainda quando essa situação não decorra da edição de um ato legislativo formal novo pelo qual seja imposto ou majorado tributo existente.

A aplicação desses princípios é muito importante na seara tributária. É fundamental que haja garantia de estabilidade e previsibilidade na relação entre o credor e o devedor tributário. Não deve nenhuma das partes infringir ou mitigar perspectivas criadas por elas, ferindo direitos objetivos e subjetivos garantidos pela ordem jurídica pátria.

4. RAZÕES DE SEGURANÇA JURÍDICA E O EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL

Com o advento das Leis n. 9.868/99 e 9.882/99, mitigou-se a regra geral segundo a qual os efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade de um ato normativo são *ex tunc*, tornando possível a modulação dos efeitos daquela decisão quando presentes as razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, por decisão de maioria de dois terços dos Ministros do Supremo Tribunal Federal.

Assim sendo, permitiu-se ao operador do Direito a interpretação daquelas normas e a sua subsunção ao caso em concreto. A segurança jurídica, como mencionado anteriormente, é matéria conhecida da doutrina jurídica pátria, sendo, inclusive, considerada como um sobreprincípio constitucional.

O excepcional interesse social também não é desconhecido pelo aplicador do Direito, na medida em que a Constituição Federal refere-se a esse instituto quando trata da reforma

agrária (art. 184, *caput*¹⁴). Esse princípio caracteriza-se por ser uma das premissas máximas do Estado Democrático de Direito, que busca o bem-comum de toda a sociedade, procurando satisfazer a coletividade enquanto esta evidenciar a vontade e os desejos da maioria. Esse bem-comum compreende, em especial, a pacificação de conflitos, independentemente se se trata de controle de constitucionalidade difuso ou concentrado.

Vale salientar que, mesmo no controle difuso, onde os efeitos da decisão somente são válidos entre as partes litigantes, o excepcional interesse social deve estar presente se a modulação for necessária. Nesse caso, o referido princípio recebe contornos específicos exigidos pela demanda, mas não deve ser deixado de ser aplicado.

Apesar disso, a excepcionalidade do interesse social pode ser considerada como um conceito mais indeterminado e subjetivo do que o da segurança jurídica, exigindo a ponderação entre valores, princípios, interesses e bens jurídicos que estiverem em pauta, até mesmo para não haver colisão entre estes princípios.

Na realidade, é muito importante que tanto as razões de segurança jurídica quanto o excepcional interesse social sejam sopesados no momento de se realizar a modulação temporal de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade.

Essa nova técnica permite a adequação do Direito às novas realidades sociais que surgem com a evolução da sociedade. As normas não devem ser imutáveis, mas devem sim acompanhar as necessidades do desenvolvimento do ordenamento jurídico, permitindo a melhor solução para os conflitos de interesses entre os particulares e entre estes e o Estado.

¹⁴ Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

CONCLUSÃO

A Constituição Federal constitui o fundamento primordial de validade de todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro, representando o controle da constitucionalidade das leis uma ferramenta essencial para legitimar a harmonização das leis do sistema normativo.

A permissão da modulação dos efeitos temporais de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade deve ser analisada com cautela, observando-se os ditames legais expressos nos arts. 27 e 11 das Leis n. 9.898/99 e 9.882/99 respectivamente, que devem ser interpretados teleologicamente, sem olvidar a ponderação dos princípios constitucionais da boa-fé, da confiança legítima, da irretroatividade, dentre outros, a fim de se cumprir fielmente o texto constitucional.

Tal exegese não exclui questões de ordem tributária: tem-se de um lado os direitos fundamentais e o direito à propriedade do contribuinte, constitucionalmente assegurados; e de outro, o direito da Fazenda Pública de instituir e cobrar tributos, fundamentado no princípio da legalidade, que deve ser conjugado com a confiança legítima e boa-fé para coibir a contradição de informações declaradas pelo contribuinte.

A segurança na modulação temporal dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade em matéria tributária dependerá da análise do caso concreto. Em cada situação apresentada, deve-se realizar a interpretação teleológica dos princípios constitucionais e a ponderação dos interesses ali expostos para que não haja o descumprimento e o desrespeito às normas instituídas na Lei Maior pátria.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ÁVILA, Ana Paula de Oliveira. *A modulação dos 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*. 14. Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

_____. *Segurança Jurídica*. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Mudança a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária – Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos Temporais das Decisões Judiciais*. Parecer Jurídico, 2005.

BORGES, Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista de Direito Tributário, v. 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos*. Porto Alegre: FESDT, 2008.

_____. *O Princípio da Segurança Jurídica*. Revista de Direito Tributário, v. 61, 1994.

FONSECA, Tiago da Silva. *Proteção do Contribuinte e Fazenda contra atos contraditórios e modificação de jurisprudência em Direito Tributário*. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/tiago.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2014.

KAUFFMAN, Karina. *Modulação dos efeitos da decisão em direito tributário e segurança jurídica*. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp135769.pdf>>. Acesso em: 28 jan. 2013.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Justiça e Segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário*. In: ARAÚJO, Fernando; OTERO, Paulo; GAMA, João Taborda da (Org.). *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L.Saldanha Sanches – Volume III*. 1. Edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, v. III, p. 377-408.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

_____. *A Segurança Jurídica do Contribuinte – Legalidade, Não-surpresa e Proteção À Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2012.

ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 220-259.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SILVA, José Afonso. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SILVA, Virgílio Afonso da. *O Proporcional e o Razoável*. Revista dos Tribunais 798 (2002): 23-50.

_____. *O STF e o controle de constitucionalidade: deliberação, diálogo e razão pública*. Revista de Direito Administrativo 250 (2009): 197-227.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 2. Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 75.