

ALISON CLEBER FRANCISCO

**JURISPRUDÊNCIA DO STF E MODULAÇÃO DE EFEITOS
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
RIBEIRÃO PRETO**

2011

ALISON CLEBER FRANCISCO

**JURISPRUDÊNCIA DO STF E MODULAÇÃO DE EFEITOS
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Trabalho de Conclusão de Curso a ser apresentado ao IBET, como parte dos requisitos para a obtenção do título de especialista em direito tributário pela mesma Instituição.

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
RIBEIRÃO PRETO**

2011

Resumo

Com o advento da publicação da Lei nº 9.868, datada de 10 de novembro de 1999, foi introduzido no direito brasileiro a possibilidade de atribuição de efeitos *ex nunc* a sentenças emitidas pelo STF, pelo quórum de 2/3 (oito ministros) em acordo. O art. 27 da referida lei prega que tal decisão seja emitida tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Assim, foi rompido o dogma de que as decisões do STF que declaravam a inconstitucionalidade de normas deveriam surtir efeitos *ex tunc*, sendo possível ao STF conferi-la, quando da verificação dos requisitos necessários para a sua atribuição. Dessa forma, a sentença passa a ter efeitos apenas a partir do momento que for determinado pelo STF, não necessariamente este sendo no passado.

Procura o legislador garantir a segurança jurídica e a estabilidade social, ao lembrar que algumas decisões, quando projetadas no passado, podem gerar efeitos desastrosos.

Situação mais grave é a alteração de jurisprudência através da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, que determina novos parâmetros de comportamento aos jurisdicionados, retirando do ordenamento jurídico comportamento anteriormente lícito, que é considerado então ilícito.

O presente trabalho tem como objetivo analisar o artigo 27 da Lei nº 9.868/99, e as possíveis conseqüências da declaração de inconstitucionalidade de leis no país, levando em consideração a segurança jurídica e o excepcional interesse social, além da análise de julgados proferidos pelo STF que dispõem sobre modulação de efeitos no tempo, relacionados a tributos, e a verificação de padrões de decisão e tendências do STF quando do julgamento de matéria tributária, além de breve abordagem sobre técnicas contábeis e efeitos nos resultados das empresas contribuintes.

Abstract

The Brazilian Parliament enacted Law no. 9.868, dated November, 10th, 1999, which introduced in Brazilian legal system the possibility of attributing *ex nunc* effects to decisions of Brazilian Federal Supreme Court, by the agreement of 2/3 of its members (eight Ministers). Article 27 of this Law states that such effects may be granted aiming legal certainty or exceptional social interest.

Therefore, there was a disruption with the previous dogma that Supreme Court decisions declaring a law unconstitutional should have *ex tunc* effects, being the Supreme Court able to establish the starting moment of the effects when the requisites inserted in the law are met. Then, the decision will be effective as of the moment previously determined by the Court, not necessarily starting in the past.

In such way, the legislator seeks to guarantee the legal certainty and social stability, remembering that some decisions, when projected in the past, could generate devastating effects.

Even worse situation would be the change of understanding by the Court on a certain matter by the declaration of a tax law unconstitutional, establishing new parameters for contributors' behavior, and taking away from legal system the previously considered legal behavior, now taken as illegal.

This work is intended to make an analysis of Article 27 of Law no. 9.868/99, and the possible consequences of declaration of unconstitutionality of laws in Brazil, taking into account the legal certainty and exceptional social interest, besides the analysis of Supreme Court decisions on tax matters when referring to *ex nunc* effects as well, and the verification of decision patters and tendencies in the Supreme Court on tax matters in such decisions, and a brief explanation on accounting and the effects of court decisions on results of taxpayers companies.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	-	ação declaratória de constitucionalidade
ADIN	-	ação direta de inconstitucionalidade
CF	-	Constituição Federal
DOU	-	Diário Oficial da União
Funrural	-	Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
STF	-	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

I – INTRODUÇÃO.....	6
1 – O art.27 da Lei nº 9.868/99.....	7
2 – A Jurisdição no Estado Democrático.....	8
3 – O Supremo Tribunal Federal.....	9
4 – Norma, Moral, Decisão, Justiça e o Contribuinte.....	10
5 – O Excepcional Interesse Social.....	15
6 – Análise da inovação no ordenamento pela jurisprudência.....	17
7 – A Alteração jurisprudencial danosa ao contribuinte.....	20
8 – Conflitos de valores: a inconstitucionalidade da norma e a modulação de efeitos da sentença.....	22
9 – A Modulação de Efeitos e a Tributação: Provisionamento e Risco.....	28
10 – Conclusão.....	32

I – INTRODUÇÃO

O convívio em sociedade sempre foi um dos grandes desafios propostos para os povos durante toda a sua evolução. As relações interpessoais, sejam estas pessoas físicas ou jurídicas são classificadas através de regras pré-estabelecidas, que acabam por regulamentar estas relações e dar força legal para aquelas que estiverem de acordo com as previsões legais, de modo que estas relações gerem efeitos nas esferas jurídicas daqueles que destas sociedades participam.

Por muito tempo predominaram Estados em que o poder encontrava-se concentrado nas mãos de um único indivíduo. Já na estrutura atual de divisão de poderes predominante no mundo ocidental, notamos a clara divisão funcional dos Estados em três poderes: o poder legislativo, incumbido da elaboração das leis; o poder executivo, com o propósito de execução e implementação das disposições legais no mundo real; e o poder judiciário, que tem como obrigação verificar o cumprimento destas leis.

Nesse contexto fica claro o papel do poder judiciário como intérprete da lei, tornando-se ao fim aquele que julga e diz estar a lei sendo ou não cumprida pelos jurisdicionados. E para tanto, dentro da estrutura do poder judiciário, encontramos, no cume da pirâmide hierárquica, o Supremo Tribunal Federal, atuando dentro e nos limites de suas atribuições constitucionais e legais, agindo de modo que torne claro e pacífico o entendimento do que a Constituição Federal prega, fazendo com que o ordenamento jurídico seja o mais hermético, coerente e eficaz na pacificação social.

Em razão justamente da interpretação das normas realizada pelo poder judiciário, em especial a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal, estes entendimentos acabam estabelecendo parâmetros para os comportamentos individuais dos jurisdicionados, em razão dos comportamentos serem classificados como lícitos ou ilícitos, geradores ou não de obrigações, penalizáveis ou não, e assim entendem alguns que, de certa forma, há a criação de tipos legais pelo poder judiciário.

Contudo, os tribunais superiores são compostos por indivíduos que após certo tempo se retiram destes tribunais e dão lugar a outros indivíduos, que podem possuir formação e entendimentos diferentes de seus predecessores, ou ainda, os próprios indivíduos componentes de um tribunal, por razões pessoais ou intelectuais, acabam por alterar a sua compreensão sobre determinado tema e, assim, um certo entendimento a respeito de um instituto jurídico que se entendia “pacificado” na justiça,

acaba por ser alterado em razão destas novas interpretações. E com a referida alteração de entendimento, vêm todas as suas repercussões no mundo real, fático, podendo gerar novas obrigações aos jurisdicionados onde elas não existiam, ou ainda redefinir parâmetros que podem comprometer de tal maneira o patrimônio de jurisdicionados, que podem gerar a insolvência total, ou sua falência, com as suas desastrosas conseqüências na economia de um país ou até mundial.

O tema central do presente trabalho consiste na análise de elaboração e alterações jurisprudenciais no Supremo Tribunal Federal e a possibilidade de modulação de seus efeitos, conforme permitido pelo art. 27 da Lei 9868/99, frente ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da confiança legítima, com breve análise de julgados de cunho tributário do STF, em razão de o art. 27 ser um tipo de norma aberta, em que é dado maior “discricionariedade” para a atuação do Poder Judiciário no entendimento e aplicação da lei.

1 – O Art. 27 da Lei nº 9.868/99

A Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que disciplina a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade, dispõe em seu art. 27 que “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de 2/3 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”. Permite assim a lei que ocorra o que é chamado pela doutrina de “modulação de efeitos da sentença”, o que significa existir a possibilidade de que seja determinado momento distinto, no tempo, daquele em que foi promulgada a norma, para que passe a mesma a não surtir mais efeitos. Assim, não é mais reconhecida como única possibilidade, quando da declaração de inconstitucionalidade da norma, o estabelecimento da eficácia *ex tunc* da sentença declaratória de inconstitucionalidade.

A modulação de efeitos das decisões jurisprudenciais surge como elemento primordial no estabelecimento e sedimentação das relações tributáveis, permitindo ao contribuinte que tenha condições de prever e quantificar a tributação de suas atividades sem prejudicar a integridade de seu patrimônio e suas atividades, excluindo-se assim a inovação *ex tunc* no ordenamento jurídico por decisões de

tribunais, e mitigando-se a possibilidade de o contribuinte ser pego de surpresa com novas orientações de tributação no ordenamento nacional.

Admite, assim, a formulação de regras que permitam a imposição de tributação de maneira coerente com a realidade complexa dos fatos econômicos subjacentes e também com as condições econômico-financeiras do contribuinte para efetuar o seu pagamento (princípio da capacidade contributiva e princípio do não-confisco).

2 – A Jurisdição no Estado Democrático

Em razão da divisão funcional do poder estatal (que é uno e indivisível), o Poder Judiciário recebe a atribuição de interpretação e aplicação da lei, com vistas à distribuição do ideal de justiça na sociedade. Tal poder resume-se na “função estatal pacificadora”¹, através da qual são impostas as decisões estatais sobre os casos que lhe são submetidos à averiguação e julgamento. Além da pacificação social, na obra de Araújo Cintra *et al.* ainda são citados outros escopos da jurisdição:

“A doutrina moderna aponta outros escopos do processo, a saber: a) *educação* para o exercício dos próprios direitos e respeito aos direitos alheios (escopo social); b) a preservação do valor *liberdade*, a oferta de meios de participação nos destinos da nação e do Estado e a *preservação do ordenamento jurídico e da própria autoridade deste* (escopos políticos); c) a atuação da vontade concreta do direito (escopo jurídico)”².

Ressaltam ainda que, “acima de tudo, só na jurisdição reside o escopo social magno de pacificar em concreto os conflitos entre pessoas, fazendo justiça na sociedade”³.

No caso do direito tributário prevalece também este interesse maior da sociedade no tributo, uma vez que este faz parte do patrimônio da sociedade como um todo, e sobre ele não há disponibilidade. Em razão disso, a não ser nos casos de decisões dos poderes que tenham como base a conveniência e oportunidade (que não podem ser objeto de apreciação pelo poder judiciário), todos os outros conflitos sobre direito

¹ ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**, 21ª Ed. Malheiros Editores: 2005, São Paulo, p. 26.

² ARAÚJO CINTRA *et al.* **op. cit.** p. 26.

³ ARAÚJO CINTRA *et al.* **op. cit.** p. 145.

tributário (o montante dos tributos, sua legalidade, validade, incidência, etc.) devem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário, como meio de distribuição de justiça em matéria tributária e ao mesmo tempo proteção dos interesses do Estado e dos contribuintes.

3 – O Supremo Tribunal Federal

As demandas que envolvem tributos são de competência da Justiça Federal comum (no caso de tributos federais), ou da Justiça Estadual (no caso de tributos estaduais e municipais). Mas o órgão máximo na organização judicial brasileira, do ponto de vista hierárquico, é o Supremo Tribunal Federal, cuja competência é adstrita a matérias constitucionais (art. 102, CF), composto por onze Ministros, nomeados pelo Presidente da República, após a aprovação pelo Senado, por maioria absoluta, de sua indicação (art. 101, par. único, CF).

Inegavelmente, a atribuição maior do STF é a de proteção constitucional, ou seja, o STF é o órgão jurisdicional competente para a interpretação e aplicação da Constituição no país. Tal competência é exercida principalmente através do controle de constitucionalidade das leis e atos dos poderes públicos, conhecido como controle concentrado da constitucionalidade⁴ (em contraposição ao controle difuso).

Originariamente o controle concentrado de constitucionalidade é exercido pelo STF por meio de ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), entre outras atribuições, sendo que estes ritos foram regulamentados pela Lei nº 9.868/99.

No STF, o Tribunal possui duas formas de julgamento: os julgamentos promovidos pelo Plenário e os feitos pelas Turmas do STF. Apesar da regra de o Plenário votar por maioria qualificada, em casos especiais, são exigidos quórum mais qualificado, como no da modulação de efeitos e da edição, cancelamento ou revisão de súmulas vinculantes, pelo quórum de dois terços dos membros do STF, que também se aplica à recusa de recurso extraordinário, quando não demonstrada a repercussão geral das questões constitucionais envolvidas.

A possibilidade de modulação dos efeitos das sentenças que emite ocorre em função de reconhecido excepcional interesse social ou segurança jurídica, podendo deliberar o STF que aquela decisão, possivelmente negativa para a sociedade

⁴ NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2008, p. 608/609.

se retroativa, gere apenas efeitos *ex nunc*, ou seja, daquele momento em diante. Este instituto, da forma como está inscrito no ordenamento nacional, obviamente depende da discricionariedade dos membros do STF, exercida nos limites da lei (segurança jurídica ou excepcional interesse social).

Não adentraremos aqui sobre ser o STF, e outros Tribunais superiores, Tribunais políticos, por ser uma discussão essa longa e intrincada. Fato é, contudo, que a indicação de Ministros para o STF é de ordem política, passando a indicação pelo crivo do legislativo (o Senado, que aprova a indicação) e o Executivo (que faz a indicação, na atualidade). Cabe ainda lembrar que em outros momentos da história de nossa República houve a aposentadoria compulsória de Ministros do STF, que, segundo relatos, foram motivadas por razões “ideológicas” (como no caso do Decreto nº 19.656/31, de Getúlio Vargas, em que foram aposentados compulsoriamente cinco Ministros do STF, com diminuição do número total de Ministros, e também no Ato Institucional nº 5, em que houve novamente aposentadoria compulsória de 3 Ministros).

4 – Norma, Moral, Decisão, Justiça e o Contribuinte

Não devemos desconsiderar aspectos de supremacia de valores e técnicas de decisão e fundamentação, em que o direito é operado de acordo com as tantas teorias que existem para sua compreensão, entendimento e aplicação de seus efeitos sobre a sociedade.

O direito tributário lida diretamente com a propriedade das pessoas, além da liberdade e da livre iniciativa, que também são diretamente afetados pela tributação. No conflito de valores, quando da aplicação de uma norma aberta, as possíveis soluções, do ponto de vista legal e técnico, são todas aceitas. Contudo, valores e princípios legais devem ser levados em consideração na decisão, sob pena de o juiz ser mera “boca da lei”, parafraseando Montesquieu.

Em um extremo está a corrente positivista do direito, da qual Hans Kelsen foi o maior expoente até hoje. Este formulou a Teoria Pura do Direito, no qual deu caráter científico ao estudo da norma. Em seu livro homônimo, desenvolve um trabalho descritivo do que é o direito, e não de como deveria ser o direito, excluindo a idéia de justiça do objeto de estudo, enquanto problemática valorativa⁵. Kelsen encara o

⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado; preparação do original Márcio Della Rosa. 4ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994. cap. I.

direito como fenômeno não natural, produto do espírito humano. Já a Moral, para ele, compreende a norma social, não jurídica, sendo objeto de estudo da Ética.

Para Kelsen, a classificação do direito como moral ou imoral, justo ou injusto, reflete apenas a relação entre a ordem jurídica e um determinado sistema de Moral em que está inserido, e não com relação a uma impossível moral absoluta. Na teoria de Kelsen, existem órgãos responsáveis pela produção jurídica: o legislador pelo estabelecimento de uma norma jurídica geral; ou o juiz, pela fixação da norma jurídica individual⁶.

A Teoria Positivista, da forma como elaborada por Kelsen e outros teóricos que a seguiram causou diversos celeumas entre as classes da época. Assim, surgiram outras teorias científicas para se contraporem às teorias positivistas que se multiplicavam na primeira metade do século XX.

Um dos expoentes desse movimento contrário ao positivismo foi Chaim Perelman. Este, impressionado pelo alcance dos nacionalismos, procurou questionar os julgamentos de valor formulados dentro do espírito positivista, isto é, lógicos e objetivos, desenvolvendo então a Teoria da Argumentação. Perelman defende a idéia de que não existia uma lógica específica dos julgamentos de valor, e cuja única saída estaria na retórica antiga, posto que os juízos de valor expostos nos raciocínios serviriam antes a persuadir e convencer. Procurava assim provocar mudanças nos paradigmas da razão⁷.

A teoria da argumentação consiste em uma filosofia retórica que, cansada de uma racionalidade reduzida, redescobriu nas técnicas jurídicas de justificação da decisão a mais importante manifestação de uma racionalidade prática, capaz de oferecer critérios de valoração entre os fins em conflito⁸; traz então ao plano lógico-jurídico a razão prática, conferindo-lhe caráter dialético, crítico e justificativo, e promove a ruptura com a razão e raciocínio cartesianos.

Diferentemente da lógica, a argumentação não opera no campo do binômio verdadeiro-falso, de resultado determinado e inegável, mas opera em busca de um resultado razoável. Deste resultado participa também o auditório, mas não de maneira irracional, mas racional, como elemento indispensável para a determinação de um resultado tido como razoável. Assim, a escolha dos axiomas será justificada pelo

⁶ KELSEN, Hans. **op. cit.** p. 263.

⁷ PERELMAN, Chaim. **Tratado da argumentação**. (prefácio Fábio Ulhoa Coelho; tradução Maria Ermantina Galvão G. Pereira). São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 16-17.

⁸ PERELMAN, Chaim. **op. cit.** p. 83-87.

orador, e não necessariamente o axioma será aceito pelo auditório. Neste aspecto é que entendemos que está a idéia de justiça ou injustiça na teoria de Perelman: na aceitação ou não do axioma justificativo da decisão judicial.

No sistema jurídico democrático, a argumentação é do juiz, nas suas motivações, expressão máxima da democracia. A decisão motivada é uma tentativa de persuasão, além de garantia do juiz contra a sua própria mente, posto que, ainda que deseje decidir de tal forma, só poderá fazê-lo se conseguir justificar sua conclusão.

Também em oposição ao positivismo neo-kantiano, Theodor Viehweg promoveu a recuperação da tópica aristotélica. Em razão dos regimes totalitários terem se utilizado do positivismo para justificação de seus regimes e atitudes, a busca pela “ética material dos valores” foi a saída encontrada pelos estudiosos para combater o positivismo, com foco em conteúdos jurídicos supra-positivos.

A teoria de Viehweg dava destaque à interpretação do direito, embasada na idéia de dinamismo social, afirmando que as ciências humanas encontravam-se vinculadas a momentos históricos, não prevalecendo uma fórmula matemática de cálculo para os conhecimentos destas áreas. São mantidos os princípios, conceitos e postulados do direito, contudo estes em constante problematização, construindo um sistema aberto, e cujas lacunas são preenchidas por aporias, a cuja maior delas atrela-se a idéia de justiça.

Ainda ressaltamos, com base na lição do Prof. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que o objeto da dogmática da decisão não engloba o conteúdo da decisão, mas apenas as regras para a sua tomada. Assim, torna a decisão como fruto do direito continuamente sendo aplicado nas relações sociais, estas sim compondo um sistema permeado de conflitos⁹.

A decisão em si é todo um processo originado em um impulso externo, e que tem como seu auge a resposta, devendo esta ser motivada e gerar uma recompensa. Do ponto de vista de seu contexto, a decisão encontra-se normalmente em ambientação complexa, perante conflitos e expectativas.

A decisão, além da resolução dos conflitos, tem como objetivo a absorção da insegurança e da instabilidade sociais. Os conflitos sociais que são submetidos à ordem jurídica adquirem a qualidade de conflitos institucionalizados, e

⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 305.

sendo assim exigem uma decisão capaz de por um fim aos eles, mesmo que não no sentido de eliminá-los, mas para a obtenção de por fim à sua continuidade¹⁰.

A dogmática, como ciência, encontra seu fim, enquanto sistema de controle da decisão, a partir da teoria da argumentação. A teoria da argumentação entende que a decisão como um todo, e em especial a resposta, como momento culminante do procedimento decisório, é um ato de comunicação entre indivíduos. Neste ínterim, a decisão jurídica, como discurso racional, busca a adesão dos destinatários, a despeito dos desacordos existentes¹¹.

A argumentação leva à tópica, na medida em que se mostra uma técnica de pensamento orientada para problemas. Já a tópica, como técnica de pensamento, confere à argumentação judicial um procedimento eminentemente assistemático, em que se predominam a ausência de rigor lógico, impossibilidade de redução das decisões a silogismos, etc. Assim, o argumentar, em oposição ao descrever, ao relatar etc., caracteriza-se pela pretensão de validade persuasiva das suas asserções.

Para a análise do tema em discussão, ainda podemos citar Hart, cuja obra tem forte cunho sociológico, que examina a idéia de “justiça”, afirmando que a mesma seria produto de um juízo moral, mas específico, aproximando a idéia de justiça do conceito de equidade. Segundo Hart, este conceito nos remete a duas situações: (i) uma refere-se ao tratamento igualitário de membros de um grupo – tratar da mesma maneira os casos iguais, e tratar diferentemente os casos diferentes – fazendo com que a idéia de justiça coincida com a de igualdade – justiça distributiva. Desse modo, transfere-se o problema para o campo da determinação da igualdade entre os indivíduos, a classificação de igual ou diferente; (ii) a outra refere-se ao problema da retribuição, ou seja, a pessoa recebe algo em razão de um prejuízo que percebeu (indenização) – justiça retributiva.

No tocante ao primeiro conceito, aproxima-se a idéia de justiça com o comportamento dentro dos ditames das normas, das leis. Este posicionamento é criticado por Hart, que declara: “isto é evidentemente fruto de um erro, a não ser que ao “direito” seja dado algum significado especialmente amplo: porque uma idéia de justiça deixa sem explicação o facto de que a crítica em nome da justiça não está confinada à aplicação do direito em casos concretos, mas as próprias leis são muitas vezes criticadas

¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **op. cit.** p. 308.

¹¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **op. cit.** p. 317.

como justas ou injustas”¹². A partir daí seria transferida a problemática para o campo da classificação das igualdades e diferenças, que fazem tal conceito ruir, principalmente considerando que tais critérios de diferenciação poderiam ser determinados de acordo com os interesses de determinados grupos.

Ronald Dworkin, apoiado em vários momentos na teoria de Hart, elaborou a teoria construtivista¹³, mas com várias divergências também ao longo de sua carreira. A igualdade pregada por Dworkin ficou conhecida entre os acadêmicos como “igualitarismo liberal” (ou igualdade substantiva), o qual dá importância fundamental à abordagem do aspecto do igualitarismo aplicado aos direitos econômicos.

Aplicado ao direito, a idéia de isonomia “substancial” seria justamente não desigualar níveis de operação entre os jurisdicionados através das decisões do Poder Judiciário. A aplicação da lei então garantiria a isonomia e a mesma possibilidade de oportunidades entre aqueles que estão submetidos a determinado ordenamento jurídico. Ainda Dworkin, ao se pronunciar sobre as desigualdades pessoais, afirma que estas devem ser compensadas através de sistemas de tributação redistributivos.

Assim, o exercício hermenêutico e argumentativo são essenciais, mas considerando-se sempre o ideal primeiramente proposto, ou seja, a igualdade de oportunidades para a busca de vida pessoalmente ideal. Neste contexto, os sistemas de compensações que podem ser implementados pelo Estado (como políticas afirmativas, anistias e outras políticas tributárias, entre outros), obrigam à realização de decisões muitas vezes controversas. São postos então frente a frente interesses conflitantes, sendo o Estado obrigado a fazer escolhas entre políticas representativas de valores específicos, todos consagrados na sociedade e, não raro, nas constituições nacionais.

Nesse sistema, ressaltamos, é que tem peso as convicções que prevalecem ou sucumbem, quais os princípios e valores que estão acima em cada caso, em razão das escolhas que devem ser feitas, na busca pelo ideal de justiça.

A discricionariedade nesse contexto atrai a atenção de Dworkin. Este propõe três acepções para o termo: a primeira referente a critérios que um homem mediano poderia interpretar de diferentes formas; a segunda, como a ausência de revisão em decisão de órgão superior; já a terceira discricionariedade é a que implica na ausência de vinculação legal a padrões previamente determinados¹⁴.

¹² HART, Herbert L. A. **O Conceito de Direito**. Tradução de A. Ribeiro. Mendes, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 175.

¹³ DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

¹⁴ DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Harvard University Press: 1985.

Apesar de Hart definir que o juiz, nos casos de lacuna da lei, pode estabelecer uma regra legal subjetiva, tendo liberdade para decidir, a verdadeira questão da discricionariedade em Dworkin está no fato de haver ou não uma obrigatoriedade de decisão em determinado sentido, não contando com a padronização pela Moral ou outro padrão mais aberto. Assim, se há lacuna da lei, no entendimento de Hart, há discricionariedade desvinculada da lei. Já Dworkin defende que existem casos em que há um dever legal, mesmo na ausência de uma regra social.

Este aspecto remete a outro critério, essencial para o entendimento destes conceitos, que é o de completude e incompletude da lei. Hart adota critérios descritivos para o estudo da lei, buscando nela pilar para a segurança jurídica e resposta positivada para os anseios sociais. Dworkin, por sua vez, traça teoria normativa da lei, justificando-a do ponto de vista moral.

5 – O Excepcional Interesse Social

O conceito de excepcional interesse social, ao qual o artigo 27 se refere, não tem um delineamento tão marcado e evidente quanto a idéia de segurança jurídica. Interesse social é conceito que encontra doutrina na disciplina de direito administrativo em maior volume. Contudo, interesse público (princípio básico da administração) e função social são conceitos correlatos que possuem vasta doutrina sobre sua compreensão e significados, levando sempre ao entendimento, a grosso modo, da perseguição de um bem em prol da comunidade, da coletividade.

O adjetivo “excepcional”, conforme definido pelo Dicionário Houaiss¹⁵, significa “que constitui exceção; incomum, extraordinário”. A sua anexação ao termo “interesse social” atribui ao conceito a idéia de um interesse social que não seja corriqueiro, básico, ordinário. É claro que a sociedade, como grupo composto por diversos indivíduos, de diferentes qualificações, necessidades, classes, idades, culturas, necessita de instrumentos para a sua manutenção e convivência, que viabilizem a vida em grupo e dos indivíduos considerados singularmente. A excepcionalidade, neste contexto, advém de necessidades que extrapolam o prosaico, o banal, aquilo que é trivial da vida em sociedade; necessidades que não se manifestam no dia a dia, seja em

¹⁵ HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa**/Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda – Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 189.

razão de sua raridade, ou em razão de sua dimensão. Desta forma pode ser classificada a idéia de excepcional a que a norma se refere.

Hely Lopes Meirelles refere-se a interesse social quando discorre sobre a desapropriação, e em seu texto faz clara referência a “benefício da coletividade ou de categorias sociais merecedoras de amparo específico do Poder Público”. Ainda deixa claro que, nas desapropriações, os bens desapropriados assim o são para serem destinados “à coletividade ou, mesmo, a certos beneficiários que a lei credencia para recebê-los e utilizá-los convenientemente”¹⁶. Fica claro então o perfil mais do que público, mas social do conceito, quando se refere a um benefício da coletividade, e inclui o doutrinador a extensão de benefícios a beneficiários específicos credenciados por texto legal. Ou seja, quando a lei entender que é interesse social proteger determinada classe, para o bem de toda a sociedade, assim deverá ser feito.

Nesse sentido, observa Maria Sylvia Zanella Di Pietro que

“em primeiro lugar, as normas de direito público, embora protejam reflexamente o interesse individual, têm o objetivo primordial de atender ao interesse público, ao bem estar coletivo. Além disso, pode-se dizer que o direito público somente começou a se desenvolver quando, depois de superados o primado do Direito Civil (que durou muitos séculos) e o individualismo que tomou conta dos vários setores da ciência, inclusive a do Direito, substituiu-se a idéia do homem como fim único do direito (própria do individualismo) pelo princípio que hoje serve de fundamento para todo o direito público e que vincula a Administração em todas as suas decisões: o de que os interesses públicos têm supremacia sobre os individuais”¹⁷.

Na definição de Celso Antonio Bandeira de Mello, “o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é princípio geral de direito inerente a qualquer sociedade. É a própria condição de sua existência. Assim, não se radica em dispositivo específico algum da Constituição, ainda que inúmeros aludem ou impliquem manifestações concretas dele, como, por exemplo, os princípios da função social da propriedade, da defesa do consumidor ou do meio ambiente (art. 170, III, V e

¹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 578.

¹⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 69.

VI), ou tantos outros. Afinal, o princípio em causa é pressuposto lógico do convívio social”¹⁸.

A própria idéia de interesse público, princípio norteador da atividade administrativa, refere-se ao atendimento das finalidades do Estado, ligadas ao interesse da coletividade, o que justifica a própria existência de Estado em uma democracia. De tal princípio, no entender de Hely Lopes Meirelles¹⁹, decorre o princípio da indisponibilidade do interesse público, prevalecendo sempre o interesse geral sobre os indivíduos.

6 – Análise da inovação no ordenamento pela jurisprudência

A Profa. Misabel Abreu Machado Derzi diferencia em sua obra “Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário”²⁰, dentro de um Estado Democrático de Direito:

“(a) o Poder judiciário como Poder (do Estado) e não singela autoridade. Adotamos a posição de JEAN-CLAUDE MILNER (cf. “Les Pouvoirs:d’un Modèle à l’Autre”. Èlucidacion, n.6/7, p. 9), segundo a qual “um poder é criador de regras, uma autoridade faz respeitar as regras que ela não cria”, partindo do pressuposto de que a sentença é um ato de aplicação mas, ao mesmo tempo, de criação do Direito;

(b) o método de raciocinar e apropriar o Direito no Poder Judiciário (por meio da formulação de conceitos muito mais abstratos e genéricos, utilizados pelo Poder Legislativo (pobres em compreensão, mas abrangentes ao extremo). O primeiro busca a justiça concreta, do caso a caso. O segundo faz justiça para todos.”

Afirma ainda a Prof^a. Misabel que, do ponto de vista cognitivo e semântico, o sistema jurídico é aberto, mas operacionalmente fechado, e também, apoiada na doutrina de Niklas Luhmann, que os conceitos são essenciais e devem ser socialmente adequados para serem justos, e, se não o forem, deverão ser mudados²¹. Conclui ainda que a norma judicial não se pode desprender dos casos concretos que motivam sua criação.

¹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª Ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2001, p. 67-68.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **op. cit.** p. 100.

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.

²¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **op. cit.** p. 575.

Segue a douta professora:

“(c) a dimensão temporal das funções de cada Poder é também de alta relevância para diferenciá-los.”

Ainda apoiada em Niklas Luhmann, citando sua obra “Teoria da Constituição como Aquisição Evolutiva”, afirma que o legislador trabalha na periferia do sistema, estando mais “poroso” em relação ao meio ambiente, e que as normas por ele postas devem ter em consideração a alteração do futuro, sendo ínsito ao sistema legislativo a irretroatividade da lei. Ele, legislador, é o primeiro filtro do sistema, propondo formas de resolução de conflitos e apaziguamento da sociedade, criando sistemas, tapando “furos” dos sistemas existentes. E aos poderes executivo e judiciário não cabe trabalhar no âmbito primário da porosidade, mas observar as disposições do passado determinadas pelo poder legislativo. Contudo, lembra, exposto aqui de forma simplista, que as disposições do legislador podem ser mais ou menos genéricas, poder deixar maior ou menor espaço para que tanto o executivo quanto o judiciário adaptem a legislação ao seu tempo, ao tempo de sua aplicação, observando estes poderes o cumprimento de suas funções constitucionais. Conclui: “o encontro do Direito, que a sentença propicia, é pluridimensional”²².

O poder judiciário, através de um sistema de conhecimento embasado no binômio lícito/ilícito, interpreta e, assim, estabiliza padrões de comportamento que se esperam dos contribuintes. Contudo, deve-se levar em conta que o tempo, diferentemente da matéria, é irreversível, e só corre em uma direção. Quando então o judiciário aplica a norma deve se atentar ao tempo dos fatos ocorridos, e seletivamente apurar dados e entender suas conseqüências. O que deve ser evitado é justamente a desconexão temporal entre o interior do sistema jurídico e a realidade social.

A sentença emanada do poder judiciário cria norma jurídica para o caso, e gera ao mesmo tempo expectativas de comportamento para casos idênticos. Quando assim se dá, a sentença fecha o tipo legal, e a ele não abre outras alternativas de comportamento, estando então entendido como se dá a interpretação e aplicação da norma legal no plano fático.

Quando levamos em consideração as sentenças declaratórias que servem como precedentes (conhecidas também como *first impressions*) em casos de

²² DERZI, Misabel Abreu Machado. **op. cit.** p. 579.

normas abertas, a abertura destinada à aplicação da discricionariedade dada pelo legislador para ser utilizada pelo aplicador da lei, no caso o poder judiciário, é fechada com a decisão. A retroação da decisão, que é natural da função jurisdicional, é a regra a ser aplicada (uma vez que a norma jurídica já existia, e a decisão apenas traz para o plano fático as suas determinações).

Quanto ao caso específico submetido à apreciação do judiciário, não há que se falar em surpresa pela parte, até mesmo porque ela mesma que submete o caso à apreciação do judiciário, mas a retroatividade da decisão para as outras partes é um caso a ser observado com cuidado e preciosismo.

Tais exceções à regra da retroatividade, conforme afirmado por Misabel Derzi, além de raras, devem merecer aquilo que a dogmática alemã denomina de “encargo especial de argumentação”. Afirma Derzi que “em várias decisões, mesmo em recursos extraordinários, nossa Corte Suprema tem admitido a adoção de tais exceções, atenuadoras dos efeitos *ex tunc*, com as quais não se pronuncia a nulidade dos atos pretéritos”. Cita a doutrinadora como paradigma a ADIN 2.240.

A Suprema Corte brasileira utilizou-se, quando da referência à modulação de feitos, da expressão “segurança jurídica”, em declarações de inconstitucionalidade. Em alguns casos, a teoria da nulidade deveria ser prestigiada, principalmente quando se mostrar adequada para proteger direitos fundamentais²³. Pontua, neste caso, Derzi, de forma categórica:

“Não se pode deixar de observar que, em se tratando de direitos fundamentais, surgem questões de fundo relativas ao **Direito Tributário**, pois a exigência inconstitucional de tributos tem relação direta com o direito de propriedade, a vedação do confisco, e a igualdade na livre concorrência.”

Interessante ainda transcrever: “a segurança geral é difusa, mas os ônus de sua manutenção também o são”, referindo-se refere à declaração de inconstitucionalidade que se aparta da nulidade. Segue:

“por meio dos efeitos *ex nunc* ou pro futuro, é absorvida igualmente, por todos, de forma diluída e difusa, a meta da segurança. Ela não se dá em detrimento de um grupo social, que suportaria, isoladamente, o peso da segurança. Com a modulação dos efeitos, em tais circunstâncias, como na ADIN n. 2.240, a transcrição possível,

²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **op. cit.** p. 582.

dos fatos sociais irregulares ao estado da constitucionalidade, não é ônus de poucos mas está nos ombros da coletividade como um todo. Dá-se um correto equilíbrio da socialização dos prejuízos e, às vezes, da posses irregular e ilegítima dos eleitos até o final do mandato. Enfim, o preço a pagar é justo para evitar o caos”.

Assim, com base nestes e outros argumentos, conclui Derzi, que como regra “as decisões judiciais, que sejam primeiras apropriações do Direito, primeiro encontro, devem retroagir. As exceções, relativas às declarações de inconstitucionalidade, devem merecer claros encargos de fundamentação e argumentação”²⁴.

Não se pode generalizar e considerar, contudo, que sempre serão *first impressions* decisões sobre novas leis, ou no caso de o STF nunca ter se pronunciado ainda a seu respeito. Deve, para assim ser considerada, que a “pergunta geral tenha sempre a mesma resposta geral”. Assim, conforme afirmado por Derzi,

“a regra judicial, que presidiu a decisão nos REs n. 559.882-9 e 560.626-1/RS, formada pelo Pleno do STF, a partir da qual se reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77, não coincide com o dispositivo da decisão, jamais podendo ser: são inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91. A regra judicial será abstrata e geral, podendo ser formulada da seguinte forma, por exemplo, à luz do art. 146, II, “b”, da Constituição da República, somente lei complementar pode dispor sobre decadência e prescrição para a cobrança das contribuições sociais e dos demais tributos, inclusive a definição dos prazos respectivos”.

7 – A Alteração jurisprudencial danosa ao contribuinte

A outra face de uma decisão do STF seria aquela em que é alterado um entendimento já anteriormente manifestado por parte do Tribunal. Essa alteração cria nova norma, específica e determinada, pois a lei em sentido estrito (a norma emitida pelo Poder Legislativo) ainda continua em vigor, em sentido formal, mas o sentido que dela é retirado é renovado, e o sentido outrora vigente, imposto pelo Poder Judiciário, é retirado do cenário jurídico, e passa a vigor novo sentido, que anteriormente era proibido pelo entendimento da Suprema Corte. Assim, a sentença, como elemento

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **op. cit.** p. 584.

apropriador da norma, revela o direito, que, mesmo assim, guarda ainda sua propriedade. A norma formal é a mesma, mas o sentido a ela atribuído é novo.

Nesse caso, a retroação atinge um nível agudo de problemática, em que o comportamento dos contribuintes anteriormente ao novo entendimento jurisprudencial era pautado com base em norma concreta emitida pelo poder judiciário, que não mais é considerada norma lícita, sendo assim, os comportamentos baseados em suas diretrizes também serão considerados ilícitos, de acordo com o novo entendimento. Ocorre aí uma reversão da jurisprudência. Nesse ínterim, são postos em cheque valores e princípios a serem ponderados, como a segurança jurídica, irretroatividade, proteção da confiança legítima e a boa-fé. Para se configurar tal hipótese, devem concorrer: (a) posição doutrinária anteriormente consolidada, com base na qual foram adotados comportamentos, e concretizados atos jurídicos; e (b) o advento de outro ato, também emanado do Poder Judiciário, que determina comportamento diverso e contrário do comportamento anterior.

Toda sentença é também criação de direito, inova no mundo jurídico. Contudo, para casos iguais serão aplicadas soluções idênticas, o que implica dizer que uma decisão nova forma nova expectativa de comportamento por parte dos jurisdicionados, e novos parâmetros para a constatação da legalidade/ilegalidade.

Assim, o marco temporal em que se dá o novo entendimento é essencial para a qualificação dos atos jurídicos no tempo, por parte dos jurisdicionados, no caso por parte dos contribuintes, tornando-se então *dies a quo* para a aplicação do novo entendimento. A revogação do entendimento anterior, nesse caso, é implícita, uma vez que é incompatível o seu conteúdo com o mais novo entendimento.

No tocante à observância da jurisprudência para a atuação de contribuintes e órgãos da administração pública ou outros órgãos jurisdicionais, quando da apreciação de casos similares, Derzi observa que existem duas formas de observância da constitucionalidade de tais entendimentos:

“(I) os precedentes judiciais que configuram verdadeiros comandos de aplicação, com caráter vinculativo, ou seja, proibição de desvio ou divergência para tribunais hierarquicamente inferiores (assim as súmulas vinculantes, as súmulas – ainda que não vinculantes – e a jurisprudência consolidada, qualificada de repercussão geral, da Corte Suprema); (II) jurisprudência consolidada, em relação à própria Corte que a firmou, que são mandamentos de recomendação para a consideração na solução de conflitos do mesmo grupo de casos similares, sem proibição de divergência. Enfim,

por detrás das decisões judiciais, pode haver graus diferentes de obrigatoriedade. Assim, a jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal é, em relação à mesma Corte Suprema, um mandamento de mera recomendação de observância, sem proibição de desvio”²⁵.

8 – Conflitos de valores: a inconstitucionalidade da norma e a modulação de efeitos da sentença

Como já exposto, quando se trata de direito tributário, estão em jogo valores como o direito à propriedade e a liberdade do cidadão (CF, art. 5º, caput e incisos II e XXII), enquanto de outro lado encontram-se a competência arrecadatória do Fisco. Este poder de tributar não encontra apenas sua competência delimitada na Constituição Federal, mas também os seus limites, explícitos e implícitos, que são impostos ao Fisco para o seu exercício. Na análise de decisões do STF que dispõem sobre tributos, observa-se a clara relutância do Fisco em permitir a repetição de indébitos declarados inconstitucionais. Contudo, a jurisprudência tem mostrado ao longo dos tempos que tende a impor efeitos *ex tunc* às decisões judiciais sobre inconstitucionalidade de norma declarada em sentença pelo STF que seja prejudicial ao contribuinte, como podemos ver a seguir, em decisão de 1968:

Imposto. Declaração de inconstitucionalidade. Efeitos de suspensão da vigência da lei inconstitucional. A suspensão da vigência da lei inconstitucional torna sem efeitos todos os atos praticados sob império da lei inconstitucional. (MS nº 17.976. Relator: Min. Amaral Santos, de 13 de setembro de 1968 – RTJ 105/111).

De acordo com estudo desenvolvido por Ana Paula Ávila²⁶, o frequente argumento utilizado pela Fazenda em sua defesa é relacionado à ameaça de insolvência da Fazenda Pública e o dano à saúde financeira do Estado, argumentos estes consequentialistas, utilizados para a modulação de efeitos *ex nunc* em casos de declaração de inconstitucionalidade de tributo. Ainda cita outros julgamentos, como este a seguir, datado de 1991, do Min. Célio Borja, como segue:

²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *op. cit.* p. 589.

²⁶ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 8.134/90 e Manual para o preenchimento da Declaração de Imposto de Renda, Pessoa Física, ano-base 1990, exercício 1991, no ponto relativo às instruções sobre a aplicação do coeficiente de correção monetária do imposto e sua restituição.

(...)

IV – Alegação de só poder ter efeito *ex nunc* a decisão que nulifica lei que instituiu ou aumentou tributo auferido pelo Tesouro e já aplicado em serviço ou obras públicas. Sua inaplicabilidade à hipótese dos autos que não cogita, exclusivamente, de tributo já integrado ao patrimônio público, mas, de ingresso futuro a ser apurado na declaração anual do contribuinte e recolhido posteriormente. Também não é ela atinente à eventual restituição de imposto pago a maior, porque está prevista em lei e terá seu valor reduzido pela aplicação de coeficiente menos gravoso.

V – Não existe ameaça iminente à solvência do Tesouro, à continuidade dos serviços públicos ou algum bem política ou socialmente relevante, que justifique a supressão, *in casu*, do efeito próprio, no Brasil, do juízo de inconstitucionalidade da norma, que é a sua nulidade. É de repelir-se, portanto, a alegada ameaça de lacuna jurídica ameaçadora (Bredrohliche Rechtslücke) (...) (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 513/DF. Relator: Min. Célio Borja, de 14 de junho de 1991.

Cita ainda outro julgado, a ADIN nº 1102-2/DF, também anterior à edição da Lei 9.868/99, que também discutiu a necessidade de modulação de efeitos da decisão no tempo (*ex nunc*) para a proteção da saúde financeira do Estado, como segue:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Custeio da seguridade social: expressões “empresários” e “autônomos” contidas no inc. do art. 22 da Lei 8.212/91. Pedido prejudicado quanto às expressões “autônomos e administradores” contidas no inc. I do art. 3º da Lei nº 7.787/89.

1 – O inciso I do art. 22 da Lei 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2º, par. 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões “avulsos, autônomos e administradores” contidas no inc. I do art. 3º da Lei nº 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE nº 177.296-4.

2 – A contribuição previdenciária incidente sobre a “folha de salários” (Constituição Federal, art. 195, I) não alcança os “empresários” e “autônomos”, sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (Constituição Federal, arts. 195, par. 4º, e 154, I). Precedentes.

3 – Ressalva do Relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou *ex nunc* à decisão, a partir da concessão da liminar.

4 – Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões “empresários” e “autônomos” contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 25.07.91.

Como pode ser visto, tal decisão afetou as disposições do inc. I do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que dispunha sobre contribuição destinada à Seguridade Social sobre empresários e autônomos. Afirma Ávila que já havia precedentes que declaravam a inconstitucionalidade desta lei, mas não do STF. Relata ainda que, durante a discussão sobre como deveriam decidir sobre o tema, o relator Min. Maurício Corrêa, seguindo parecer do Procurador-Geral da República, voltou pela inconstitucionalidade informada, mas determinava que os efeitos da sentença tivessem seu efeito restrito, e passasse sua a gerar efeitos apenas a partir da concessão da medida liminar concedida, sob a alegação de esta ser a melhor forma de resguardar os cofres públicos. Segue o argumento:

“Creio não constituir-se afronta ao ordenamento constitucional exercer a Corte política judicial de conveniência, se viesse a adotar a sistemática, caso por caso, para a aplicação de quais os efeitos que deveriam ser impostos, quando, como nesta hipótese, defluisse, situação tal a recomendar, na salvaguarda dos superiores interesses do Estado e em razão da calamidade dos cofres da Previdência Social, se buscasse o *dies a quo*, para a eficácia dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a data do deferimento cautelar.²⁷”

Foi este voto vencido, contudo, atribuindo na ocasião o STF a nulidade à legislação questionada, com efeitos *ex tunc*. Ainda sobre tal julgamento, utilizou o Min. Marco Aurélio argumento que tinha como fim desencorajar a produção de leis, no campo tributário, “em descompasso com a Carta Política da República, com inegáveis prejuízos, para a sociedade, para os cidadãos como um todo”.

Entre os argumentos contidos na decisão, há ainda a alegação de que não havia ofensa à segurança jurídica, e que caso fosse adotada a modulação de efeitos, haveria aí um precedente que abriria portas para a elaboração de normas e leis inconstitucionais, oferecendo risco assim à ordem constitucional.

²⁷ Cf. voto do relator, p. 1029. In: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1102/DF. Relator: Min. Maurício Corrêa.

Aí, de acordo com o Supremo, fica claro que, para que seja atribuído o efeito *ex nunc* a decisões deste Tribunal, deve ser oferecida argumentação sólida a embasar a decisão. Neste aspecto Perelman, conforme já analisado, acerta quando afirma que a argumentação é chave para que se atraia e conquiste os interlocutores, mas desde que a mesma seja sólida e hermética, não podendo consistir em argumentos fracos.

Neste caso específico, entendeu o Tribunal não haver um argumento sólido o suficiente para que fosse concedida a modulação de efeitos da sentença no tempo. Sendo assim, a simples alegação de afetação da saúde financeira da Previdência Social foi entendida como não suficiente para a concessão dos efeitos *ex nunc*. No mesmo acórdão ainda é elevado o direito à propriedade e à liberdade a um nível mais alto que o poder de tributar do Estado. Assim, em detrimento da manutenção do *status quo* da Previdência, foram privilegiados outros princípios constitucionais então considerados mais importantes. Neste confronto, foi determinado que como fonte de custeio da Previdência Social, elencadas no inc. I, art. 195, da CF, não estavam incluídas as contribuições de autônomos e administradores e, para que fosse instituídas, dependeria de lei complementar, conforme previsto no art. 195, par. 4, que remete ao art. 154, inc. I, da Constituição Federal. Assim, de acordo com o acórdão, foi considerado naquele momento que desfazer os atos praticados sob a égide do inc. I, art. 22 da Lei nº 8.212/91, não macularia o interesse maior do Estado, mas sim resguardaria os direitos dos jurisdicionados.

Sobre este ponto, Ávila pontua que a segurança jurídica, “tendo em vista o seu próprio conceito e a utilização que dela tem feito a jurisprudência pátria, é fundamento a ser invocado na proteção dos direitos dos cidadãos, e não exatamente dos interesses do Estado”. Como atesta, a noção de interesse só se sustenta quando referenciada a uma norma constitucional, o que não se aplicaria ao Estado no caso.

Já com relação às decisões posteriores ao advento da lei 9.868/99, o STF tem mantido o posicionamento de proteção do contribuinte em detrimento do Estado tributante, quando da declaração de inconstitucionalidade de tributos ou contribuições. Assevera Barbosa Sobrinho²⁸ que sua preocupação concentra-se sobre a questão da repetição do indébito tributário, criticando a forma de sua aplicação:

²⁸ BARBOSA SOBRINHO, Osório Silva. **Comentário à lei nº 9.868/99**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 66-67.

“Sendo o governo o principal violador da Constituição, sempre em benefício da administração daqueles que momentaneamente ocupam o poder, ver-se-á logo abaixo o malabarismo jurídico que é efetuado no projeto originário. Os exemplos estrangeiros utilizados para justificar a nova regra, pensamos, devem ser aceitos com reserva, uma vez que nos países apontados os seus governos são mais responsáveis e menos arbitrários e, portanto, menos violadores deliberados de suas cartas magnas. Dificilmente, para não dizer nunca, a modulação será efetuada em favor do cidadão individualmente considerado e em sua relação com outro cidadão. Seu destino será, como o passado nos ensina, forma de evitar que o governo devolva (repita) créditos tributários cobrados com fundamento em lei inconstitucional. A regra melhor teria sido escrita se ficasse esclarecido desde logo que ela não aproveita ao governo”.

Em especial no que diz respeito à instituição de IPTU progressivo anteriormente à EC nº 29/00, o STF, em sessão plenária, diversas vezes declarou a inconstitucionalidade da cobrança do IPTU com base em alíquotas progressivas. Nesses julgados, não foi reconhecido em nenhum momento a existência das razões de segurança jurídica, boa-fé e excepcional interesse social para conceder efeito prospectivo às decisões; pelo contrário, reconheceu-se a inconstitucionalidade retroativa dos preceitos atacados, o que culminou com a imposição da repetição dos indébitos²⁹. Corroborando a afirmação:

Agravo regimental no agravo de instrumento nº 427.813/RJ. IPTU, declaração de inconstitucionalidade com eficácia prospectiva. A jurisprudência desta Corte é firme em reconhecer a repetição dos valores pagos indevidamente. Inconstitucionalidade retroativa. Agravo regimental a que se nega provimento.³⁰

Com base em sua pesquisa, Ávila afirma que frequentemente é utilizado o recurso dos embargos declaratórios quando da declaração de inconstitucionalidade, sob a alegação de não terem sido regulados os efeitos da declaração (o que nem sempre é verdade, conforme afirma, alegando terem os mesmos clara tentativa última de frustrar a repetição do indébito). Assim, em resposta a tanto, tem se manifestada a Suprema Corte no sentido de afirmar que, na falta de regramento mais restrito, a retroatividade da decisão é irrestrita. Nesse sentido:

²⁹ Cf. ARRE nº 392.129/RJ, n. 173.

³⁰ AR no Agravo de Instrumento nº 427.813/RJ. Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. Relator: Min. Eros Grau, de 26 de abril de 2005, (DJ 13.05.05), p. 16.

Agravo Regimental em recurso ordinário. IPTU alíquota progressiva.

Declaração de inconstitucionalidade com eficácia prospectiva [*ex nunc*] em sede de controle difuso. Não configuração dos requisitos previstos no artigo 27 da Lei nº 9.868 de 1999.

1 – A possibilidade de atribuir-se efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, dado o seu caráter excepcional, somente tem cabimento quando o tribunal manifesta-se expressamente sobre o tema, observando-se a exigência de quorum qualificado previsto em lei específica.

2 – Em diversas oportunidades, anteriormente ao advento da Emenda Constitucional n. 29/00, o Tribunal, inclusive em sua composição plenária, declarou a inconstitucionalidade de textos normativos editados por diversos municípios em que se previa a cobrança do IPTU com base em alíquotas progressivas. Em nenhuma delas, entretanto, reconheceu-se a existência das razões de segurança jurídica, boa-fé e excepcional interesse social, ora invocadas pelo agravante, para atribuir eficácia prospectiva àquelas decisões. Pelo contrário, a jurisprudência da Corte é firme em reconhecer a inconstitucionalidade retroativa dos preceitos atacados, impondo-se, conseqüentemente, a repetição dos valores pagos indevidamente.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesse julgado, o Tribunal *a quo* decidiu pela sua inconstitucionalidade, que determinou a repetição dos valores recolhidos indevidamente. O STF, em controle difuso, foi provocado a se manifestar sobre a questão e a modulação de efeitos sob a luz do art. 27 da Lei n. 9.868/99. Sobre o tema, o Min. Eros Grau manifestou-se monocraticamente sobre a questão, reafirmando a sua inconstitucionalidade, e a necessidade de repetição do indébito.

Em julgamento recente, ocorrido em 03.02.2010, o STF declarou inconstitucional o recolhimento do Funrural por produtores rurais e frigoríficos, de forma unânime, em sessão plenária (RE 363.852). O Funrural – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, foi instituído em 1992 pela Lei nº 8.540, contendo em seu art. 1º a determinação de recolhimento de contribuição para o fundo por empregadores pessoas físicas. Contudo, a contribuição era recolhida pelo sistema de substituição tributária pelos frigoríficos que adquirissem produção agrícola e pecuária. Os produtores, contribuintes de fato, sofriam os descontos quando do recebimento do pagamento por parte dos adquirentes da produção.

O Min. Cezar Peluso entendeu que a lei incorria em dupla tributação, pois os produtores rurais que trabalham em regime familiar, sem empregados, já recolhem contribuição à previdência, por serem considerados segurados especiais,

conforme art. 195, par. 8º, contribuição esta incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção. Peluso afirmou que esta tributação, além de ser considerada *bis in idem*, também configurava desestímulo ao produtor rural, fazendo com que ele não buscasse a evolução em sua atividade, mantendo-se estagnado na produção de subsistência, para evitar a tributação, afetando assim a segurança alimentar no país, tendo em vista o grande número de pequenos produtores que participam da oferta de produtos no mercado nacional.

A modulação de efeitos da sentença no tempo também foi negada, seguindo assim, como já afirmado anteriormente, a tendência de proteção dos direitos do contribuinte, apesar de ter havido voto divergente da Min. Ellen Gracie, a favor da modulação. A fundamentação do pedido de modulação também seriam os efeitos negativos nas contas da Previdência Social, que gerariam um rombo nas contas da previdência em torno de R\$11 bilhões, segundo afirmado pela defesa.

Na fundamentação de seu voto, a Min. Ellen Gracie afirmou que a restituição dos valores recolhidos ao Funrural geraria o enriquecimento ilícito dos contribuintes do imposto, uma vez que tais valores já haviam sido incorporados aos produtos quando de sua venda, e repassados ao consumidor final através da composição dos preços praticados. Ainda cita o grande número de ações que seriam ajuizadas, que gerariam ainda maior demora nos processos judiciais em todo o Brasil. Com isso, a Min. Ellen Gracie usou argumento de ordem econômica lógico e óbvio, mas foi vencida, em favor do benefício do contribuinte novamente.

A tese aceita pela Suprema Corte apontava que, ao equiparar empregador rural a segurado especial, esta equiparação deveria ser restrita às empresas comerciais, indústrias e prestadoras de serviços, não alcançando os empregadores rurais pessoas naturais. E ainda dizia que a norma deveria ser introduzida no ordenamento jurídico por meio de lei complementar, pela sua natureza, e não por lei ordinária, com quórum de maioria simples para a sua aprovação.

9 – A Modulação de Efeitos e a Tributação: Provisionamento e Risco

Para fins de pagamento de tributos, as empresas, sob pena de descapitalização, devem fazer provisões para o pagamento daqueles. As provisões são constituídas antes da apuração do resultado, onerando a empresa desde o momento de

sua constituição³¹. Uma característica da provisão é justamente o seu valor ser normalmente uma estimativa, ou serem apenas uma probabilidade de perdas de valor às quais se refere. Entre os principais tipos de provisões, estão as provisões destinadas às contingências fiscais.

As provisões, tecnicamente, são reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivarem de fatos geradores contábeis já incorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas ou prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos³².

O provisionamento, assim, afeta diretamente o resultado da empresa, influenciando diretamente em seu resultado ao final do período contábil.

Para fins contábeis, o princípio da competência rege a apuração de obrigações tributárias contabilizáveis. Assim, o tributo é reconhecido e contabilizado no mês de verificação da ocorrência do fato imponible, mesmo sendo pago *a posteriori*, ou mesmo havendo apenas uma possibilidade de pagamento. O art. 184 da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas dispõe o seguinte sobre o tema:

“Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;”

Para fins de provisionamento de capital são determinados certos critérios a serem seguidos. Tais critérios, conforme contidos na definição acima, podem ser resumidos da seguinte forma: (i) representam um fato contábil já incorrido; (ii) reduzem o Patrimônio Líquido; (iii) correspondem a expectativa de perdas de ativo ou a estimativa de valores a serem desembolsados; (iv) configuram compromissos

³¹ _____, **Contabilidade Introdutória**. Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. IUDÍCIBUS, Sérgio (coord.). 9ª Ed. São Paulo, Atlas: 1998, p. 191.

³² _____, **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades / FIPECAFI**; diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins; superviso de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 4ª Ed. Ver. E atual. – São Paulo: Atlas, 1994, p. 386.

financeiramente não efetuados; (v) representam valores ainda não definidos, mas estimáveis.

Ainda merecem atenção as provisões para contingências, que são aquelas feitas para cobrirem eventuais ônus da empresa em razão de litígios judiciais ou de questões submetidas ao crivo da Justiça ou discutidas em âmbito administrativo, responsabilidades civis ou ambientais realizáveis, entre outras possibilidades, incluindo processos trabalhistas e tributários.

Para a avaliação destas contingências, devem ser considerados, com a devida prudência, as práticas da empresa e sua adequação às normas legais vigentes, o histórico de perdas em processos de mesma natureza; e especialmente a expectativa de êxito em cada um dos processos, levando em consideração as suas características específicas e as decisões já existentes sobre o tema. Para o fim do provisionamento, deve ser considerada a opinião dos consultores jurídicos da empresa também, bem como de contadores, para a apuração de uma estimativa de valores a ser atribuída à contingência, considerando ainda as convenções de conservadorismo e prudência.

Com base nestes elementos, normalmente os riscos são classificados, por prática já difundida e consagrada na prática, em “risco provável”, “risco possível” e “risco remoto”.

As práticas recomendam que o risco será classificado como “provável” quando existir altas chances de que ocorra a realização da contingência, em razão de haver já decisões contrárias ao interesse do contribuinte, e que façam com que se possa crer que deverá ser desembolsado o valor referente à contingência, mesmo que em algum futuro remoto. Assim, recomenda-se a provisão dos valores referentes ao pagamento do tributo na contabilidade, o que desde já diminui os resultados da empresa, mas, quando de sua realização, não haverá o desembolso dos valores de forma repentina, afetando os resultados de um único período, inclusive com todos os outros prejuízos patrimoniais à empresa (incluindo a possibilidade de penhora de bens da empresa, afetação da produção e de fluxo de caixa, impedindo pagamento de fornecedores, financiamentos, débitos, salários, etc).

O risco é classificado como “possível” quando há controvérsia na jurisprudência com relação às decisões envolvendo determinado tributo. Decisões contraditórias, ora sendo favoráveis aos contribuintes, ora sendo desfavoráveis, que geram incerteza quanto ao desfecho da ação, fazem com que perdure a dúvida com relação à realização do risco. Contudo, pautado no princípio contábil do

conservadorismo e da boa administração, recomenda-se que sejam feitas provisões referentes a tais possíveis contingências.

Diferentemente ocorre quando há a classificação de risco como “remoto”. Tal classificação somente é utilizada quando, havendo um litígio pendente, tanto a jurisprudência já existente sobre o assunto, quanto também outros indícios (como manifestações de especialistas e características manifestamente ilegais), fazem com que se acredite, piamente, que a razão está com o contribuinte, e que o risco é mínimo ou inexistente. Tanto se verifica quando um tribunal, reiteradamente, classifica um determinado tributo como não devido, ou inconstitucional. Nestes casos, não se recomenda a provisão de capital na contabilidade.

Caso ocorra a realização do risco, e desde que esteja provisionado o montante a ser desembolsado pelo contribuinte, não haverá maior impacto em seu balanço e patrimônio. O problema está justamente no caso de realização do risco combinada com o não-provisionamento contábil, em conta específica, de capital para solver o valor advindo do risco, como ocorreria no caso de alteração de jurisprudência.

Frente à obrigatoriedade de pagamento de valor pelo contribuinte, e o seu impacto, quando este valor for materialmente considerável, o contribuinte deve, de alguma forma, solver o débito, sob pena de sofrer maiores sanções, como juros e multa, além de sanções de ordem administrativa (certidão positiva de débitos e efeitos dela advindos). O pagamento de valor considerável para a empresa pode impactar diretamente no seu resultado, afetando inclusive seu próprio patrimônio, como já dito anteriormente, podendo ainda o contribuinte sofrer, em processo de execução, a penhora de bens, inclusive de seu ativo, bloqueio de contas existentes perante entidades do sistema financeiro (o que poderia inviabilizar o pagamento de funcionários, fornecedores e financiamentos, inviabilizando assim a operação de sociedades de produção de bens ou prestação de serviços).

Caso seja possível ainda solver o débito, ainda podem persistir as influências de uma decisão negativa por um período prolongado, uma vez que o contribuinte não estava preparado para, momentaneamente, absorver um débito a mais em suas contas, devendo, com isso, proceder a um ajuste imediato de composição de seus custos, afetando seu preço final, e, conseqüentemente (no caso de empresa que atue no mercado), a sua capacidade de concorrência.

Conclusão

O art. 27 da Lei nº 9.868/99 permite que seja atribuído efeito *ex nunc* a sentenças emitidas pelo STF, pelo quórum de 2/3 (oito ministros). Este artigo prega que tal decisão seja emitida tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Contudo, tais decisões, em razão de seus efeitos na sociedade, devem ser tomadas com a devida parcimônia, pautadas pelos princípios tributários consagrados no ordenamento e valores sociais e morais, além do entendimento de todos os efeitos colaterais de uma decisão desse porte.

Para isso, é necessária a análise dos princípios e valores envolvidos, e a sua ponderação, quando conflitantes, para daí extrair o conteúdo da decisão. Esta, por sua vez, deve ser fundamentada, através de forte argumentação que leve à conclusão de que é necessária ou não a modulação dos efeitos da sentença. Para tanto, utilizam-se os membros do STF de técnicas argumentativas, apoiados ainda na coerência e na lógica material, sempre embasados na segurança jurídica e excepcional interesse social.

No Brasil, o STF, ao longo do tempo, tem defendido reiteradamente o interesse do contribuinte quando do julgamento de pedidos de modulação de efeitos, levantando argumentos fortes em seu favor.

Nota-se que, nestes debates, o direito levou em consideração outras ciências alheias às ciências jurídicas. O isolamento científico jurídico colabora com o entendimento das estruturas, contudo não é auto-suficiente no suprimento das necessidades da sociedade perante o ordenamento jurídico. Sem a multidisciplinariedade, é difícil a construção de um saber jurídico crítico e contextualizado com a realidade dos homens.

O instituto da modulação de efeitos é essencial para o exercício da supremacia da segurança jurídica nas relações sociais, e vem trazer um novo paradigma para o cenário jurídico nacional, desde que bem utilizado.

A conclusão deste trabalho tem como fim, ao contrário do que possa parecer, reforçar a idéia da supremacia da segurança jurídica nas relações sociais, uma vez que a paz social verdadeira não é a ausência de conflito, mas sim a presença de justiça no seio da sociedade.

11 – Referências Bibliográficas

_____. **Contabilidade Introdutória**. Equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. IUDÍCIBUS, Sérgio (coord.). 9ª Ed. São Paulo: Atlas 1998;

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades / FIPECAFI**; diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 4ª Ed. ver. e atual. – São Paulo: Atlas, 1994;

ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 21ª Ed. Malheiros Editores: 2005, São Paulo;

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

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001;

BARBOSA SOBRINHO, Osório Silva. **Comentário à lei nº 9.868/99**. São Paulo: Saraiva, 2004;

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001;

DINIZ, Maria Helena. **Lei de introdução ao código civil brasileiro interpretada**. 6ª Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2000;

_____. **As lacunas no direito**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981;

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2001;

_____. ***Taking Rights Seriously***. Harvard University Press, 1985;

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001;

_____. **Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito**. São Paulo: Atlas, 2002;

HART, Herbert L.A. **O Conceito de Direito**. Tradução de A. Ribeiro. Mendes, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994;

HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da Língua Portuguesa**/Antônio Houaiss e Mauro de Salles Villar, elaborado no Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004;

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado; preparação do original Márcio Della Rosa. 4ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1994;

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. São Paulo: Método, 2008;

PERELMAN, Chaïm. **Tratado da argumentação**. (prefácio Fábio Ulhoa Coelho; tradução Maria Ermantina Galvão G. Pereira). São Paulo: Martins Fontes, 1996;

VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Kelly Susane Afllen Silva. Porto Alegre: Editora Sergio Antonio Fabris, 1ª edição, 2008;

Sítio na internet:

www.stf.jus.br