



Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

Curso de Especialização em Direito Tributário

**TRIBUTO, SEGURANÇA JURÍDICA E PROCESSO:
MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

André Torres dos Santos

**Brasília, outubro de 2015
ANDRÉ TORRES DOS SANTOS**

**TRIBUTO, SEGURANÇA JURÍDICA E PROCESSO:
MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso de especialização em direito tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET apresentado como requisito parcial para a obtenção do Certificado de Conclusão de Curso.

Brasília, outubro de 2015

RESUMO

O presente trabalho busca estabelecer parâmetros e identificar elementos capazes de nortear possíveis propostas de sistematização do instituto da modulação de efeitos das decisões judiciais, especialmente no campo do direito tributário, em que o princípio da segurança jurídica assume o papel de estabilizar as relações jurídicas naturalmente desiguais entre o Estado, Poder tributante, e o contribuinte. Partindo-se da análise da extensão das possibilidades de flexibilização do princípio da nulidade da lei declarada inconstitucional e da consequente atribuição de efeitos *ex tunc* à decisão tomada em sede de jurisdição constitucional, buscar-se-á ponderar a viabilidade – e até mesmo a necessidade – de utilização dessa técnica como forma de maximizar a eficácia dos direitos fundamentais previstos no próprio texto constitucional, vinculando-a às justificativas históricas da própria existência legítima do Estado.

Palavras-chave: ESTADO DE DIREITO. LIMITAÇÃO DO PODER DO ESTADO. DIREITOS DO CIDADÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODIFICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. MODULAÇÃO DE EFEITOS. DIREITO TRIBUTÁRIO.

ABSTRACT

This study aims to propose guidelines to systemize the technique of modulation of effects in decisions rendered by the Brazilian Federal Supreme Court under the rules of judicial review, especially regarding matters concerning tax law, in which the principle of legal certainty reveals its considerable importance on stabilizing the rules of the taxpayers' relations with the State.

Given the fact that these relations are naturally unequal, as also considering the possibilities of making flexible the rules by which unconstitutional laws shall be considered null since they were made, the scope of this paper consists to analyze the need of the modulation technique in order to ensure that no fundamental rights will be damaged by the effects of a decision potentially rendered under judicial review.

Key words: RULE OF LAW. FUNDAMENTAL RIGHTS. LEGAL CERTAINTY. JUDICIAL REVIEW. OUVERRULING. MODULATION OF EFFECTS. TAX LAW.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	5
1. A SEGURANÇA JURÍDICA COMO “SOBREPRINCÍPIO” DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO	7
1.1 A garantia da segurança jurídica como pilar fundamental do Estado de Direito e o papel dos Tribunais na formação da confiança no direito	7
1.2 Os controles difuso e concentrado de constitucionalidade e a possibilidade de modulação temporal de seus efeitos	12
2. A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	17
2.1 O contribuinte como cidadão e o princípio da proteção da confiança como corolário da segurança jurídica no direito tributário	17
3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS COMO GARANTIA DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	20
3.1 Os princípios da boa-fé, da irretroatividade e da proteção da confiança como limites constitucionais ao poder de tributar	20
3.2 A necessidade de aplicação unilateral da doutrina prospectiva como mecanismo de garantia da segurança jurídica	24
CONCLUSÃO	28

INTRODUÇÃO

O estudo do constitucionalismo envolve, necessariamente, os aspectos sociais, políticos e econômicos que ensejaram a construção histórica do Estado de Direito. Nesse contexto, a garantia dos princípios e valores liberais burgueses pautados na afirmação do papel do indivíduo na sociedade, bem como a consequente necessidade de limitar a atuação estatal em benefício da liberdade individual, figuram como elementos de justificação da própria existência, em si, do Estado de Direito.

Sendo inerentes à própria existência do Estado, as garantias individuais – e a necessidade de sua proteção – acarretam a necessária limitação do Poder do Estado, a qual é operacionalizada por meio de um sistema de competências, rigidamente delimitadas, de forma a permitir o exercício de um controle recíproco entre as diferentes esferas de poder, viabilizando-se, assim, o equilíbrio de forças necessário a impedir a sobreposição do Estado sobre o indivíduo.

Pautado nas premissas que justificam o próprio Estado de Direito, este trabalho toma como ponto de partida as noções de Supremacia da Constituição e de nulidade da lei inconstitucional, que dela decorre, para questionar se, diante da necessidade de maximizar a eficácia das normas e princípios contidos no texto constitucional, seria possível limitar temporalmente os efeitos de uma decisão tomada em sede controle de constitucionalidade por meio da utilização da chamada *doutrina prospectiva*, cujos elementos e pressupostos serão analisados.

A garantia fundamental da segurança jurídica, dessa forma, será vista como elemento fundamental do juízo de ponderação a ser realizado quando da aferição da possibilidade – ou, até mesmo, da necessidade – de se modular os efeitos temporais de uma decisão tomada em sede de jurisdição constitucional.

Uma vez estabelecido o dualismo entre a nulidade da lei inconstitucional, decorrência lógica do próprio Estado de Direito, e de sua incompatibilidade com a preservação de garantias fundamentais, a qual decorre justamente da adoção de efeitos *ex tunc* (típicos de atos nulos), será empreendido um esforço conformador no sentido de viabilizar, utilizando-se uma lógica inversa, que a Supremacia da

Constituição seja assegurada a partir da relativização dos efeitos da nulidade. Para tanto, funda-se a argumentação no próprio escopo basilar do Estado de Direito: criar limites à atuação do Estado, tornando-a previsível e controlando-a em defesa da garantia dos direitos do cidadão.

Limitada à temática do direito tributário, cuja regulamentação, no direito brasileiro, encontra-se amplamente constitucionalizada, a análise ora empreendida buscará demonstrar que, especialmente nessa seara, a manipulação dos efeitos das decisões tomadas em sede de controle de constitucionalidade, seja difuso ou concentrado, pode funcionar como elemento concretizador dos princípios fundamentais que constituem a base de um Estado de Direito.

Enveredando-se sobre a aplicação da doutrina prospectiva pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal por meio de uma análise crítica, tentar-se-á identificar elementos que venham a servir de diretrizes para possíveis propostas de sistematização do instituto, o qual, independentemente de regulamentação, deve estar necessariamente vinculado aos pressupostos e justificativas históricas do Estado de Direito.

1. A SEGURANÇA JURÍDICA COMO SOBREPRINCÍPIO DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

1.1 A garantia da segurança jurídica como pilar fundamental do Estado de Direito e o papel dos Tribunais na formação da confiança no direito

Ao tratar do princípio da segurança jurídica, Paulo de Barros Carvalho¹ o define como o aquele princípio cujo conteúdo “*é dirigido à implantação de um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta*”.

Reconhecendo o caráter basilar desse princípio, o autor o eleva à condição de “*sobreprincípio*”², os quais, consoante leciona, são valores de alta intensidade axiológica, pilares do ordenamento jurídico, fundamentos do Estado de Direito.

De fato, dentre o extenso rol de garantias e direitos fundamentais presente na Constituição brasileira, ocupam posição de destaque os diversos dispositivos em que, explícita ou implicitamente, assegura-se a segurança das relações jurídicas firmadas sob o manto do âmbito do ordenamento jurídico vigente.

Partindo-se das noções pré-concebidas de que o ideal do Estado de Direito consiste no controle da atividade estatal e na proteção do indivíduo e de seus valores liberais, naturalmente se conclui que a previsibilidade da ação estatal constitui e decorre logicamente da própria estrutura do Estado.

Em outras palavras, o controle da atividade Estatal impõe que todas as suas atividades sejam previsíveis e calculáveis pelos que estiverem submetidos aos seus efeitos, garantindo-se, assim, a estabilidade das relações jurídicas. Ingo Wolfgang Sarlet³, ao tratar dessa estabilidade, afirma que ela “*constitui um valor fundamental de todo e qualquer Estado que tenha a pretensão de merecer o título de Estado de Direito*”.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15ª edição. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 149.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 277.

³ SARLET, Ingo Wolfgang. “A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro”. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). Constituição e Segurança Jurídica: Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Belo Horizonte, ed. Fórum: 2004, pg. 87

Conforme afirma o mesmo autor, a alçada do direito à segurança jurídica ao patamar de direito fundamental remonta ao contexto pós Declaração de Direitos Humanos de 1948, sendo verificada em praticamente todas as Constituições modernas e declarações de direitos internacionalmente celebradas, inclusive na Constituição brasileira de 1988. Na carta brasileira, muito embora não exista menção expressa a esse direito (desconsiderada a referência genérica contida no *caput* do artigo 5º), acabou-se consagrando-o em inúmeras passagens de seu texto.⁴

Tal fenômeno é fruto da necessidade – típica dos Estados de Direito – de que os direitos fundamentais do indivíduo sejam resguardados contra possíveis abusos praticados pelo Estado no sentido de reduzir ou suprimir conquistas já consolidadas, importando em um *retrocesso social*, nas palavras de Ingo Sarlet⁵.

Dessas noções, extrai-se a constatação – unanimemente respaldada pela doutrina contemporânea – de que a segurança jurídica, mais do que um direito fundamental, constitui um elemento de justificação e de integração do próprio Estado de Direito, que não pode ser concebido sem esse pressuposto nuclear.

Com base nesses pressupostos, no que pertine a este trabalho, são extraídos do primado da segurança jurídica dois sub-princípios essencialmente importantes para a compreensão do fenômeno jurídico: o da proteção da confiança e o da proibição do retrocesso, ambos decorrendo implicitamente do sistema constitucional. Resgatando escritos de J.J. Gomes Canotilho⁶, Sarlet salienta que, em respeito a esses princípios, todos os órgãos fragmentários do Estado estão obrigados a agir de forma lógica e sistematicamente comprometida com seus atos anteriores. Confirma-se:

⁴ Pode-se citar, apenas a título ilustrativo e sem pretensão exauriente, o próprio princípio da legalidade (art. 5º, II), a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III), entre outros.

⁵ "(...) Certo é que havendo, ou não, menção expressa a um direito à segurança jurídica, de há muito, pelo menos no âmbito do pensamento constitucional contemporâneo, se enraizou a ideia de que um autêntico Estado de Direito é sempre também – pelo menos em princípio e num certo sentido – um Estado da segurança jurídica, já que, do contrário, também o "governo das leis" (até pelo fato de serem expressão da vontade política de um grupo) poderá resultar em despotismo e toda a sorte de iniquidades. Com efeito, a doutrina constitucional contemporânea, de há muito e sem maior controvérsia no que diz com este ponto, tem considerado a segurança jurídica como expressão inarredável do Estado de Direito, de tal sorte que a segurança jurídica passou a ter o status de subprincípio concretizador do princípio fundamental e estruturante do Estado de Direito". (SARLET, ob. cit., pg. 90-91)

⁶ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 3ª ed., Coimbra: Almedina, 1999.

“Os órgãos estatais, especialmente como corolário da segurança jurídica e proteção da confiança, encontram-se vinculados não apenas às imposições constitucionais no âmbito da sua concretização no plano infraconstitucional, mas estão sujeitos a uma certa auto-vinculação em relação aos atos anteriores. Esta, por sua vez, alcança tanto o legislador, quanto os atos da administração e, em certa medida, dos órgãos jurisdicionais (...)”.⁷

Para o objetivo que se pretende alcançar com o presente trabalho, revela-se de suma importância o entendimento de que também os órgãos do Poder Judiciário, no exercício de sua competência para decidir quanto à constitucionalidade das leis emanadas do Legislativo, devem se preocupar com os impactos de um eventual reconhecimento da inconstitucionalidade de uma norma sobre situações já consolidadas à luz dos efeitos por ela produzidos durante a sua vigência, até que fosse extirpada do mundo jurídico.

Tal como defendido pelo citado autor, os postulados da proteção da confiança e da proibição do retrocesso representam importantes elementos para a verificação da legitimidade constitucional de leis ou atos normativos que eventualmente possam vir a ostentar caráter retroativo. Isso porque, nesses casos, a obrigatoriedade de que seja garantida a estabilidade das relações jurídicas permite que se estabeleça um certo grau de proteção, até mesmo, às expectativas de direitos, impedindo que uma legislação superveniente com efeitos retroativos venha a desconstituir situações jurídicas já em fase de formação.

Sobre o tema, buscando fundamentos do Tribunal Constitucional Alemão, Sarlet ressalta que,

“ainda que a doutrina e a jurisprudência constitucional tenham aplicado a proteção da confiança usualmente no contexto da proteção dos direitos adquiridos e em situações onde estavam em causa medidas de cunho retroativo (...), também é verdade que por força da proteção da confiança e do princípio da proporcionalidade (ambos deduzidos do Estado de Direito), o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, em reiterada jurisprudência, reconhece um certo grau de proteção até mesmo para as expectativas de direitos, exigindo, nesta hipótese, pelo menos a adoção de razoáveis regras de transição (ainda que mediante a concessão de ampla liberdade para o legislador), [sob] pena de inconstitucionalidade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamento para a limitação de leis retroativas que agridem

⁷ SARLET, ob. cit., pg. 110

situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual”.⁸

É certo que, uma vez assegurada a vigência dos princípios democráticos que garantam a independência do juiz, o Poder Judiciário se torna, aos olhos dos cidadãos, o instrumento por excelência para o controle dos possíveis abusos perpetrados pelo Estado. Tal circunstância, por conseguinte, justifica que seja depositado um alto grau de confiança nesse Poder, especialmente ao se levar em consideração as funções de pacificação social e de estabilização de expectativas normativas que compõem o seu papel institucional.

No Brasil, assim como na generalidade dos sistemas constitucionais democráticos, é conferida ao Poder Judiciário a função de legítimo intérprete das Leis, de forma que o conteúdo da norma, em si, é aquele definido pelos juízes e tribunais competentes para interpretá-la. Quer-se dizer que, por meio da interpretação, o Poder Judiciário acaba definindo o conteúdo efetivo da norma jurídica (seja constitucional ou infraconstitucional).

Eros Roberto Grau, em ensaio sobre a hermenêutica jurídica e o papel do intérprete na formação do conteúdo semântico da norma, salienta que ela se constitui materialmente, em última análise, pela interpretação a ela conferida, de forma que, caso inexistisse a interpretação, também não haveria conteúdo normativo. Segundo o autor,

“(…) As normas , portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações , isto é, conjunto de normas . O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa.

(…) Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete. (...) As disposições , os enunciados , os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação , e podemos dizer que elas, enquanto disposições , nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...)”.⁹

⁸ SARLET, ob. cit., pg. 118

⁹ GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito, 2ª Ed., São

Aplicando-se essas noções ao controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário, nota-se que, em aparente oposição ao papel institucional conferido aos Tribunais, emerge uma contradição entre a clássica ideia de nulidade da lei inconstitucional (da qual decorre o reconhecimento dos efeitos *ex tunc* da declaração) e a necessidade de se assegurar a preservação das relações e expectativas formadas durante a vigência da Lei em questão.

O possível abalo à confiança dos cidadãos por parte dos próprios órgãos jurisdicionais representa uma grave violação ao princípio da segurança jurídica, que se vê violado de forma ainda mais traumática do que nas hipóteses de abusos praticados por outros Poderes. Isso porque, quando se modifica certa interpretação conferida a uma norma, altera-se, em última análise, a própria norma, de forma que a sua aplicação retroativa, por exemplo, importaria em uma grande insegurança, abalando o elemento da previsibilidade da ação estatal.

Diego Diniz Ribeiro, ao tratar da questão, defende que a interpretação dada a determinada norma pelo Poder Judiciário consitui uma verdadeira eleição de um dos sentidos possíveis, que passa a ser considerado válido e importa na exclusão dos demais sentidos, representando, invariavelmente, uma verdadeira orientação às expectativas dos jurisdicionados. Nas palavras do autor,

“Ao decidir, o Poder Judiciário cria norma jurídica, afastando as outras variáveis de interpretação possíveis e delimitando aquela que deve ser seguida pelo jurisdicionado, o que, sem dúvida, acaba por criar uma expectativa jurídica a ser respeitada. As decisões judiciais têm uma natureza sintética, atuando como redutoras de complexidade, na medida em que afastam as outras interpretações possíveis que permeiam a norma jurídica *sub judice*.

(...) Nada mais lógico, então, que as normas veiculadas pelo Poder Judiciário sejam capazes de gerar expectativas e, por conseguinte, orientar o sentido a ser tomado pelos jurisdicionados em questões similares às já decididas. Esta capacidade das decisões judiciais de gerar expectativas ganha ainda mais força quando veiculada, em casos idênticos, de modo uniforme e repetidas vezes. Nessa hipótese forma-se a jurisprudência.”¹⁰

Paulo: Malheiros: 2003

¹⁰ RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 178, Julho de 2010, pg. 29-30

Daí se constata que o Poder Judiciário, em um Estado de Direito, possui um relevante papel na formação da confiança no Direito e, sendo assim, deve pautar sua atividade interpretativa na lógica e na coerência.

Surge a indagação, portanto, em torno do comportamento a ser adotado pelo Poder Judiciário em uma hipótese, por exemplo, de vir a ser reconhecida a inconstitucionalidade de uma norma que, até então, era tida por constitucional, válida e aplicável, dela decorrendo direitos, deveres e obrigações (em outras palavras, expectativas legítimas a todos os que a ela estavam submetidos).

Paulo de Barros Carvalho, aplicando essas noções à seara do Direito Tributário, salienta a importância da estabilidade das relações jurídicas tributárias, especialmente em um ordenamento como o brasileiro, no qual as raízes do sistema tributário encontram-se fixadas no texto constitucional e, portanto, conduzem a quase totalidade dos feitos à apreciação do Supremo Tribunal Federal.¹¹

Com base nesses aspectos, pretende-se demonstrar que o princípio da segurança jurídica deverá justificar e autorizar a relativização dos efeitos *ex tunc* (retroativos) da declaração de (in)constitucionalidade. Trata-se do instituto da modulação dos efeitos.

1.2 Os controles difuso e concentrado de constitucionalidade e a possibilidade de modulação temporal de seus efeitos

Ao regulamentarem, respectivamente, as Ações Diretas de (In) Constitucionalidade (ADI e ADC) e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), as Leis nºs 9.868/92 e 9.882/93, em seus artigos 27 e 11, criam a possibilidade excepcional de que a decisão quanto à constitucionalidade de uma norma venha a ter seus efeitos limitados por questões de segurança jurídica ou relevante interesse social. Veja-se a redação dos dois dispositivos mencionados (idêntica em ambos os casos):

“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

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 276-278.

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”

Ao estabelecer mecanismos – ainda que excepcionais – para a limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, busca o legislador garantir que sejam preservadas situações jurídicas fundadas em interpretações anteriormente conferidas àquela norma no sentido da sua constitucionalidade.

Tal circunstância se mostra relevantíssima ao se considerar que, no Brasil, por conviverem ambos os sistemas de controle de constitucionalidade, difuso e concentrado, não é incomum que uma norma seja considerada constitucional por diversos Órgãos do Poder Judiciário antes de ser declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Isso porque, até ser levada ao conhecimento da Corte Constitucional, a matéria em questão pode ser submetida, caso se trate de controle difuso, a todas as instâncias judiciárias antes de chegar à análise final no âmbito do STF.

Nesse contexto, podem ser facilmente verificadas verdadeiras reviravoltas jurisprudenciais em torno de determinada questão constitucional. Para tanto, basta que a Corte Suprema, contrariando o entendimento reiteradamente manifestado por outros Tribunais, considere inconstitucional uma norma antes tida por constitucional.

Discorrendo acerca da admissibilidade da limitação de efeitos mesmo em sede de controle difuso de constitucionalidade, em relação ao qual não existe previsão legal específica para tanto, Gilmar Ferreira Mendes salienta que, antes de figurar como uma aberração do sistema, a modulação de efeitos representa uma *“adequada solução para o difícil problema da convivência entre os dois modelos de controle de constitucionalidade existentes no direito brasileiro”*. Em suas palavras:

“É verdade que, tendo em vista a autonomia dos processos de controle incidental ou concreto e de controle abstrato, entre nós, mostra-se possível um distanciamento temporal entre as decisões proferidas nos dois sistemas (decisões anteriores, no sistema incidental, com eficácia ex tunc e decisão posterior, no sistema abstrato, com eficácia ex nunc). Esse fato poderá ensejar uma grande insegurança jurídica.

Daí parecer razoável que o próprio STF declare, nesses casos, a inconstitucionalidade com eficácia ex nunc na ação direta, ressalvando, porém, os casos concretos já julgados ou, em determinadas situações, até mesmo os casos sub judice, até a data do ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade. Essa ressalva assenta-se em razões de índole constitucional, especialmente no princípio da segurança jurídica. Ressalte-se aqui que, além da ponderação central entre o princípio da nulidade e outro princípio constitucional, com a finalidade de definir a dimensão básica da limitação, deverá a Corte fazer outras ponderações, tendo em vista a repercussão da decisão tomada no processo de controle in abstracto nos diversos processos de controle concreto.

(...) Aludida abordagem responde a uma outra questão intimamente vinculada a esta. Trata-se de saber se o STF poderia, ao apreciar recurso extraordinário, declarar a inconstitucionalidade com efeitos limitados.

Não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeito é apanágio do controle judicial de constitucionalidade como um todo, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental”¹²

Constata-se da lição do Eminent Professor Gilmar Mendes que a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, utilizada por diversas Cortes Constitucionais ao redor do mundo, é importante mecanismo de garantia e de concretização do princípio da segurança jurídica, devendo ser considerada em toda decisão de jurisdição constitucional que importe em alteração significativamente abrupta da situação jurídica dos jurisdicionados.

Dessa forma, tem-se um reconhecimento, tanto pelo legislador quanto pela própria jurisprudência, de que a teoria da nulidade da norma inconstitucional pode e deve ser, por vezes, mitigada.

É o que leciona, também, Luís Roberto Barroso ao discorrer sobre o tema, salientando que a disposição trazida pelos artigos 27 da Lei nº 9.868/99 e 11 da Lei nº 9.882/93 apenas representou uma intenção do legislador de tornar expresso aquilo que já era realizado pelo Supremo Tribunal Federal em casos como, por exemplo, declarações de inconstitucionalidade que importassem em injusto prejuízo aos jurisdicionados de boa-fé.

Consoante aduz o ilustre constitucionalista, apesar de não ter prevalecido no Brasil a doutrina que atribuía à Lei inconstitucional o caráter de anulável, a jurisprudência do STF se orientava no sentido de que a decisão não poderia produzir

¹² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007

efeitos retroativos em determinadas hipóteses. Dentre elas, destacam-se o caso dos magistrados que haviam recebido, de boa-fé, vantagem pecuniária posteriormente declarada inconstitucional e o caso de atos executivos constritivos realizados por oficiais de justiça cuja lei de investidura foi considerada inconstitucional. No primeiro caso, embora interrompida a percepção da parcela, não houve obrigação de devolver os valores pagos, enquanto no segundo, da mesma forma, mantiveram-se válidos os atos até então realizados.

Interpretando os aludidos dispositivos, portanto, o autor estabelece uma sistematização das possibilidades de modulação de efeitos das declarações de inconstitucionalidade. Confira-se:

“O dispositivo permite, portanto, que o Tribunal: a) restrinja os efeitos da decisão, excluindo de seu alcance, por exemplo, categorias de pessoas sofreriam ônus ponderado como excessivo ou insuportável; b) não atribua efeito retroativo à sua decisão, fazendo-a incidir apenas a partir de seu trânsito em julgado; e c) até mesmo que fixe apenas para algum momento no futuro o início da produção dos efeitos da decisão, dando à norma uma sobrevida.”¹³

Em outra oportunidade, discorrendo sobre o mesmo tema, o professor esclarece que a possibilidade de modulação dos efeitos das decisões não se restringe às hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, exigidas para a aplicação dos artigos 27 da Lei 9.868/99 e 11 da Lei 9.882/99. Para além dessas previsões legais, defende o autor que a modulação será sempre possível nas hipóteses em que a decisão importar em uma modificação substancial da jurisprudência anteriormente construída em relação à matéria em exame. Ou seja, sempre que ameaçar a segurança das relações jurídicas.

Conforme aduz, longe de se pautar na aplicação dos mencionados artigos de Lei, a modulação de efeitos nessas hipóteses encontraria seu fundamento de validade no próprio texto constitucional, eis que representaria a mais pura expressão do princípio da segurança jurídica nele consagrado. Por essa razão, não seria necessária a prévia declaração de inconstitucionalidade para que a modulação de efeitos fosse autorizada. Confira-se:

¹³ BARROSO, Luís Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. Ed. Saraiva, São Paulo: 2008.

"Na linha da jurisprudência do STF, a modulação temporal dos efeitos de decisão judicial pode ocorrer em quatro hipóteses: a) declaração de inconstitucionalidade em ação direta; b) declaração incidental de inconstitucionalidade; c) declaração de constitucionalidade em abstrato; e d) mudança de jurisprudência. Precedentes emblemáticos e recentes do emprego da modulação temporal em tais casos, como se sabe, foram a mudança do entendimento da Corte relativamente (i) à competência para ações acidentárias, que passou da Justiça Estadual à Justiça do Trabalho; e (ii) ao regime de fidelidade partidária.

Pois bem. Em se tratando de modulação por mudança de jurisprudência, data máxima venia, não há que se falar na aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99 e, por consequência, no quorum de dois terços nele previsto. Com efeito, o dispositivo invocado versa sobre a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em abstrato pelo STF. No presente caso, porém, - e o ponto dispensa maiores considerações - em momento algum se pronunciou a inconstitucionalidade de lei. Ao revés, o entendimento dessa Eg. Corte quanto ao mérito, em última análise, foi no sentido da validade da alteração produzida pela Lei nº 9.430/96."

(...) [a modulação de efeitos], portanto, diretamente na regra constitucional da irretroatividade da norma tributária (CF, art. 150, III), e nos princípios da proteção da confiança legítima e da boa-fé, todos corolários do sobreprincípio da segurança jurídica".

(...) Como se pode perceber, portanto, trata-se de espécie diversa de modulação de efeitos, à qual não se aplica o art. 27, da Lei nº 9.868/99, que, como visto, exige prévia declaração de inconstitucionalidade."¹⁴

Assim, sempre que se vislumbrar a possibilidade de que alguma decisão possa acarretar prejuízos desproporcionais à sociedade ou a algum de seus setores, mesmo que não importe em declaração de inconstitucionalidade, seus efeitos poderão ser modulados de forma a evitar injustiças e/ou incongruências do próprio sistema jurídico.

2. A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O debate em torno da doutrina prospectiva e de sua aplicação às decisões do Supremo Tribunal Federal, no plano prático, recorrentemente envolve a temática tributária, a qual, como já dito, no direito brasileiro, assume natural vocação constitucional. Sobre o tema, James Marins afirma que

"No Brasil, único país do mundo a contar com um Sistema Constitucional Tributário, o problema das antinomias adota muitíssimas vezes a forma de

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. Parecer elaborado a pedido da Ordem dos Advogados do Brasil para atuação como amicus curiae no julgamento do RE 377457 pelo STF ("Caso COFINS - sociedades civis").

inconstitucionalidade, o que conduz a importantes desdobramentos e problemas na geração de e aplicação das normas jurídicas tributárias. Diante da generosidade do legislador constitucional brasileiro na inserção de regras tributárias na Constituição Federal de 1988, criando um sistema que se identifica pela hermeticidade, as normas infraconstitucionais tributárias, complementares ou ordinárias, sofrem rigorosas limitações materiais e formais e submetem-se amplamente ao teste da constitucionalidade”.¹⁵

Nesse sentido, por envolverem questões em torno da relevante atuação estatal na arrecadação de receitas públicas e da considerável limitação às liberdades individuais que dela decorre, o debate em torno da segurança das relações jurídicas entre contribuinte e Estado revelam-se como um campo fértil para ensejar o debate quanto à potencial aplicação da doutrina prospectiva quando da tomada de decisões de natureza tributária.

2.1 O contribuinte como cidadão: o princípio da proteção da confiança como decorrência da segurança jurídica no direito tributário

Uma vez considerado o caráter nitidamente constitucional de quase a totalidade das normas tributárias vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, pode-se inferir que tal circunstância se deve, especialmente, ao fato de o contribuinte ter sido alçado, nas Constituições modernas, à condição de cidadão e, como tal, de titular de direitos fundamentais. Saul Tourinho Leal afirma que

“A alocação dos direitos dos contribuintes na sua relação para com o Estado como sendo direitos fundamentais é antiga. A Carta Magna de 1215, nas suas cláusulas 12 e 14 assim o diziam. O Bill of Rights (1689), também na Inglaterra, trouxe dispositivo semelhante inserto na parte tributária do documento. O mesmo ocorreu com a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, de 4 de julho de 1776. Também com a Declaração do Povo da Virgínia, de 1787. Numa conotação mais universalista, há a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, editada em França, em 1789, que amplia a temática tributária não apenas para exigir consentimento, mas também para permitir uma apreciação de elementos essenciais do tributo, como a base de cálculo da alíquota.”¹⁶

¹⁵ MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010, pg. 22.

¹⁶ PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: "ICMS na base da COFINS"; "prescrição previdenciária"; e "COFINS: sociedades civis". Revista Fórum de Direito Tributário, Belo horizonte, v. 6, n. 36, nov. 2008, pg. 101-122

O mesmo raciocínio é desenvolvido por Manuel Cavalcante Lima Neto:

O reconhecimento dos direitos humanos, sob o ponto de vista do direito positivo, tem o seu alvorecer na história cartas e declarações de direitos para depois passar a integrar as constituições de diversos países.

Compondo as reivindicações de proteção dos que sempre estiveram sujeitos ao poder do Estado, nas suas variadas configurações, assume lugar de destaque a questão da tributação. Os excessos e a falta de controle sobre o ato de instituir e majorar tributos serviram de móvel para a introdução de limitação ao exercício desse poder de tributar, o que se demonstra pela presença de dispositivos direcionados a exigir a aprovação das assembléias ou parlamentos para a instituição de tributos nas principais cartas e declarações de direitos, primeiras manifestações formais que deram impulso ao reconhecimento do que atualmente se concebe como direitos fundamentais específicos para proteção dos contribuintes.¹⁷

Observa-se que, no seio dos pilares do Estado de Direito orientados no sentido de limitar a atuação estatal, mitigando o desequilíbrio existente em relação ao cidadão, destacam-se aqueles princípios que se traduzem nas limitações ao poder de tributar. Na Constituição brasileira, em meio a postulados implícitos e explícitos, podem ser mencionados a legalidade (tipicidade) e a irretroatividade tributárias, a capacidade contributiva, a não-surpresa e, principalmente, a proteção da confiança do contribuinte.

É indene de questionamentos, portanto, o fato de que os direitos dos contribuintes são, também, direitos do cidadão e, portanto, direitos fundamentais. Partindo-se dessas premissas, a modulação de efeitos acaba por se revelar como um instrumento de proteção desses direitos fundamentais, fundando-se como elemento garantidor da segurança jurídica e da estabilização das relações entre Estado e contribuinte.

Sobre o tema, Geraldo Ataliba¹⁸ defende que o paradigma ideológico do Estado de Direito, na forma como se instalou no mundo ocidental, estabeleceu um sistema essencialmente incompatível com a surpresa, com imprevisibilidade das ações do Estado, que passou a ser considerada como abuso de poder.

Examinando-se essas questões sob o prisma do direito tributário, Geraldo

¹⁷ LIMA NETO, Manuel Cavalcante. Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.116.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. Malheiros editores, 2ª ed., São Paulo: 2001

Ataliba afirma que tal abuso se reveste de ainda maior gravidade quando se refere a questões voltadas à arrecadação de tributos. Segundo afirma,

“É em matéria tributária que mais freqüentemente se vê o Estado tentado a alterações bruscas e implantação de inovações, surpreendendo o cidadão. Daí porque foi a esse propósito que surgiram as reações que, à sua vez, deram lugar a momentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeada pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, com toda uma bela proposta republicana e federal... Tudo a mostrar que a tendência ao abuso de poder tem significativo e amplo campo de expansão na seara tributária”.¹⁹

Sendo assim, é na seara tributária que o princípio da proteção da confiança se revela ainda mais importante, tornando-se o instrumento por excelência na limitação ao poder de instituir ou majorar tributos arbitrariamente, isto é, desrespeitando os princípios da anterioridade, da irretroatividade e da capacidade contributiva.

Posta a ideia, tal como já discorrido anteriormente, de que os Tribunais possuem papel essencial na formação da confiança no direito, constata-se que a modulação de efeitos especialmente em matéria tributária irá figurar como o principal instrumento de concretização dos postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte.

Eentretanto, o uso da doutrina prospectiva pelo Supremo Tribunal Federal tem se revelado dissociada dos fundamentos que a justificariam, isto é, das suas origens históricas e de seus pressupostos conceituais vinculados à realização dos ideais do Estado de Direito. Consoante restará demonstrado nos próximos tópicos, essas diretrizes, caso observadas, revelam que sua aplicação apenas se justifica se feita de forma unilateral em defesa do cidadão.

3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS COMO GARANTIA DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

¹⁹ ATALIBA, op. cit., pg. 172

3.1 Os princípios da boa-fé, da irretroatividade e da proteção da confiança como limites constitucionais ao poder de tributar

Restou demonstrado, nos tópicos anteriores, a possibilidade de modulação dos efeitos de uma decisão judicial não só quando da realização do controle de constitucionalidade (isto é, em hipóteses nas quais se pode identificar, em cada caso, uma norma que tenha sido declarada constitucional ou inconstitucional), mas também nos casos em que se verifica uma brusca modificação de jurisprudência.

Em qualquer caso, tem-se que as justificativas capazes de justificar a necessidade de utilização da doutrina prospectiva possuem, na essência, elementos vinculados à segurança jurídica.

Visando a contextualizar a presente proposta, vale resgatar as já mencionadas noções de que a atividade interpretativa (prerrogativa do Poder Judiciário) resulta na definição do próprio conteúdo da norma. Dessa forma, a eventual modificação desse significado pelo próprio Poder Judiciário, em certa medida, pode significar um rompimento com a confiança depositada pelos cidadãos naquele conteúdo semântico anteriormente atribuído à norma.

Assim, a retroação dos efeitos de uma possível nova interpretação (ou seja, de uma nova norma jurídica), especialmente em matéria tributária, eventualmente implicará em desrespeito ao princípio da irretroatividade, na medida em que poderá importar em uma majoração da carga tributária a ela relacionada ou, ainda, em um alargamento de sujeição passiva para certos tributos, como, por exemplo, limitando-se a abrangência de uma regra de isenção ou de não-incidência.

Mizabel Abreu Machado Derzi trata com propriedade sobre os efeitos das modificações de jurisprudência no Direito Tributário, consignando que a aplicação dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé se torna obrigatória nessas hipóteses, funcionando como forma de se assegurar a segurança das relações jurídicas (facilmente vulnerada pela atividade interpretativa dos Tribunais):

“O problema da retroação das sentenças se apresenta, então de forma aguda, nas hipóteses de reversão da jurisprudência. Inexistindo alteração da lei ou da Constituição em que se fundou a norma judicial anterior como precedente,

igualmente inexistindo alteração na ordem dos fatos, dentro do mesmo grupo de casos similares, que permanece *sub iudice*, poderá haver nova interpretação judicial criando-se nova norma judicial, com rejeição do precedente. Estaremos em face, assim, de duas normas judiciais contrastantes, a segunda reformando a primeira. Em relação à última norma judicial, modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e boa fé. Somente neste momento poderão ser invocados os princípios da irretroatividade, proteção da confiança e da boa-fé em relação ao Poder Judiciário, pois teremos: (a) uma decisão anterior consolidada, sob a vigência da qual foram concretizados atos e fatos jurídicos, como indutores de confiança; (b) o advento de outro ato, também do Poder Judiciário, nova sentença modificativa da anterior, visto pelo contribuinte como quebra da confiança gerada; (c) a responsabilidade pela violação da segurança/confiança, por meio da proteção de fatos jurídicos, ocorridos no passado, contra a retroação da nova norma judicial”.²⁰

A autora conclui que esses princípios justificam a modulação de efeitos em qualquer decisão que, declarando ou não a (in)constitucionalidade de uma norma, implique em modificação jurisprudencial prejudicial aos interesses do contribuinte, considerando-se que, no Estado de Direito, a defesa do cidadão frente ao Estado é a base para toda estruturação do sistema constitucional. A modulação de efeitos restaria caracterizada, portanto, como um verdadeiro mecanismo de garantia das limitações ao poder de tributar.

Partindo-se para a análise da utilização da doutrina prospectiva pelo Supremo Tribunal Federal, no entanto, observa-se que esses pressupostos nem sempre vêm sendo observados.

Ao apreciar o RE 353.657, em que se discutia o direito dos contribuintes ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre a aquisição de matérias primas não-tributadas ou tributadas à alíquota-zero, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, havia modificado sua própria interpretação anterior quanto ao artigo 153, §3º da Constituição Federal, passando a entender que a Carta Magna não permitia o crédito.

Postulada a modulação de efeitos daquela decisão, o Tribunal houve por bem rejeitar o pedido, justificando-se nos argumentos de que (a) não haveria violação à confiança dos contribuintes, na medida em que as discussões judiciais existentes

²⁰ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário, pg. 586-587.

sobre a matéria nunca chegaram a transitar em julgado por força de recursos da União; e (b) faltava à hipótese a ocorrência de uma declaração de inconstitucionalidade de norma, sem a qual não seria possível a modulação de efeitos.

Relativamente ao primeiro ponto, conforme já exposto, não restam dúvidas de que o abalo na confiança e, conseqüentemente, na segurança das relações jurídicas não está vinculado à existência de coisa julgada. Por óbvio, a postura reiterada dos Tribunais em relação a determinado assunto é suficiente para que se estabeleça, nos contribuintes, uma legítima expectativa. Sobre o tema, Mizabel Derzi afirma que

“Esse fato inegável, ausência de coisa julgada a estabilizar o entendimento do Supremo, efetivamente não desencadeia a vigência de uma expectativa normativa, de jurisprudência, sob o domínio da qual tivessem acontecido fatos jurídicos, a merecerem proteção contra a retroação, a partir da vigência da nova decisão.

(...) mas se existe uma plena responsabilidade pelas declarações feitas, até mesmo por informações fornecidas por servidores públicos, é muito mais razoável supor a responsabilidade por despachos e decisões monocráticas de Ministros da Corte Suprema, que aplicam a jurisprudência anterior, como se fosse precedente consolidado. Em decorrência, não se pode falar em irretroatividade, não será a hipótese, mas em proteção da confiança, casada com a boa-fé objetiva.

Ora, com base no §1º-A do art. 557 do Código de Processo Civil que determina possa o relator de um processo decidir, monocraticamente, o recurso interposto, em nome e por delegação do Tribunal, se a Corte Suprema já tiver decidido sobre a constitucionalidade daquela lei ou ato normativo, numerosas decisões monocráticas da Corte foram proferidas, todas julgando os recursos a ela interpostos. Vários juízes da Corte fizeram acreditar na definitividade do entendimento anterior. Nessas circunstâncias, se não podemos falar em irretroatividade, certamente será totalmente adequado falar em proteção da confiança, por meio da boa-fé objetiva”.²¹

Já em relação ao segundo aspecto, Luís Roberto Barroso leciona, em ensaio sobre o caso “COFINS – Sociedades Civis”²², que devem ser diferenciadas as hipóteses em que a modulação de efeitos se funda no artigo 27 da Lei 9.868/99, de um lado, e aquelas em que a modulação é autorizada independentemente da previsão

²¹ DERZI, op. cit., pg. 599-600

²² Discussão travada no RE nº 377.457 em torno da constitucionalidade da isenção da COFINS concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada. Na ocasião, mesmo tendo o STF decidido de forma contrária ao entendimento jurisprudencial há muito pacificado no Brasil, inclusive sumulado pelo STJ, negou-se o pedido de modulação de efeitos da decisão, gerando grande impacto sobre os contribuintes.

legal, de outro. Nessas últimas, nem mesmo o quórum de 2/3 legalmente estipulado seria necessário. Em suas palavras,

"O que o STF fez foi modificar o entendimento vigente acerca de matéria tributária, estabelecendo uma nova norma sobre o tema. E norma, consoante a dogmática jurídica contemporânea, não se confunde com enunciado normativo. Enquanto este é o relato abstrato constante do diploma legal, aquela é o produto da interação entre enunciado e realidade fática.

O ponto é especialmente saliente quando se leva em conta que, sobre o tema, havia Súmula do STJ - órgão de cúpula e de uniformização de jurisprudência. E essa nova norma - isto é: o novo entendimento da Corte sobre o tema - incrementa a obrigação fiscal a cargos dos contribuintes, a ela se aplicando, como não poderia deixar de ser, a regra constitucional da irretroatividade tributária.

A mesma solução se impõe, ainda, por incidência da proteção da confiança e da boa-fé, que se dirigem de forma específica à Administração Pública e ao Poder Judiciário. Ou seja: ao contrário do que ocorre com a modulação temporal no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a eficácia prospectiva postulada aqui não implica paralisação parcial da eficácia de uma norma constitucional. O que ocorre, a rigor, é justamente o oposto. Na realidade, a modulação aqui decorre de forma direta, e necessária, da incidência de normas constitucionais, como a irretroatividade tributária e a proteção da confiança e da boa-fé. Isto é: não se mantém a vigência de um ato inválido, mas evita-se uma inconstitucionalidade. Não faz sentido, portanto, aplicar à hipótese o quorum especial de dois terços: a modulação, no caso concreto, insere-se no âmbito da atuação ordinária do STF como guardião da Constituição. Ainda mais quando para a própria declaração de inconstitucionalidade a Carta de 1988 definiu o quorum de maioria absoluta."²³

Como se vê, o próprio sistema constitucional legitima a aplicação da técnica da modulação de efeitos. Por essa razão, e considerando-se as origens e os fundamentos históricos do próprio Estado de Direito, não há espaço para sua utilização em prejuízo do cidadão (contribuinte), cuja proteção é o objetivo central de sua própria existência.

3.2 A necessidade de aplicação unilateral da doutrina prospectiva como mecanismo de garantia da segurança jurídica

Como já explicitado, os fundamentos para a utilização da doutrina prospectiva somente podem ser considerados legítimos em um Estado de Direito se,

²³ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. Revista de Direito do Estado, 2:261, 2006.

e somente se, ela for aplicada em favor do cidadão, isto é, em sua defesa contra os potenciais arbítrios do poder estatal.

Com efeito, o princípio da proteção da confiança e da irretroatividade constituem direitos fundamentais individuais e, como tais, só podem ser invocados a título de defesa contra os poderes estatais, nunca pela própria Administração Pública.

Nesse sentido, Mizabel Derzi conclui que esse conjunto de princípios, os quais são complementares entre si, também figuram como verdadeiras limitações ao poder de tributar, exurgindo como expressão da segurança jurídica.²⁴

Essas noções se pautam nas lições de Niklas Luhmann, nas quais a autora busca embasamento teórico no sentido de afirmar que, em uma relação jurídica, o pólo que se encontra em posição soberana não possui confiança a ser protegida, já que ele mesmo (no caso, o Estado) possui o domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes.²⁵

Dessa forma, formulando raciocínio aplicável a qualquer das hipóteses de aplicação da doutrina prospectiva (seja em sede de controle de constitucionalidade, seja em viradas jurisprudenciais), a autora conclui:

"O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração pública, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação apenas em presença de modificação jurisprudencial em detrimento do contribuinte. (...) Se as *modificações de jurisprudência ocorrem em detrimento das Fazendas Públicas*, não se apresentam adequados, então, os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, já que são limitações constitucionais ao poder judicial de tributar (...). Mas, evidentemente, a Constituição da República contém os instrumentos necessários para proteger os fatos e atos pretéritos se a alteração jurisprudencial surpreende o ente estatal, projetando-o em verdadeiro estado de necessidade administrativa."²⁶

Portanto, conclui-se que a segurança jurídica, pilar do Estado de Direito, só pode ser invocada pelos cidadãos, pois, na hipótese de ser invocada em favor de interesses estatais, restariam necessariamente suprimidos direitos da coletividade.

Sobre o tema, cite-se o entendimento de Ana Paula Ávila:

²⁴ DERZI, op. cit., pg. 605

²⁵ Idem, pg. 606

²⁶ DERZI, op. cit., pg. 609

“Questão interessante é responder se o Estado pode também invocar a segurança jurídica, nesse mesmo aspecto, para a manutenção de situações em que a lei inconstitucional tenha gerado em seu benefício. A resposta é não, taxativamente não, por diversas razões.

Primeiro, porque, se esse benefício se deu em detrimento de direitos fundamentais do indivíduo, já se conclui pela prevalência desses em caso de conflito. Segundo, porque a segurança jurídica é, também, um direito fundamental do cidadão (art. 5º, *caput*) oponível ao Estado, e o Supremo Tribunal Federal, na esteira do pensamento constitucional germânico, tem confirmado o entendimento de que os direitos fundamentais aproveitam aos cidadãos e, não, ao Estado. E terceiro, porque uma análise mais aprofundada de alguns aspectos do princípio da boa-fé, que, por aqui, tem servido para complementar a segurança jurídica no sentido de proteção da confiança, jamais autorizaria que o autor de um ato inválido pudesse lograr proveito através dele”.²⁷

Outra razão pela qual se deve afastar aplicação da doutrina prospectiva em favor do Estado reside na constatação de que, nas hipóteses em que isso ocorreu, o fundamento central utilizado decorreu de argumentos consequentialistas, de cunho estritamente econômico, relacionados a potenciais catástrofes financeiras ou rombos nos cofres públicos do país.

Mesmo que tais argumentos possam ser considerados quando do exercício do juízo de ponderação sobre os efeitos de determinada decisão, é certo que eles precisam ser encarados de acordo com sua natureza secundária, sob pena de subversão da ordem constitucional que se estabelece para proteger o cidadão em face do Estado, e não o contrário.

Portanto, uma vez considerada a real e legítima função do instituto da modulação de efeitos em matéria tributária, evidencia-se que sua aplicação pode – e deve – ser unilateralmente em favor do cidadão e do contribuinte.

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

CONCLUSÃO

Os elementos que compõem a estrutura dos sistemas constitucionais contemporâneos, fundados na noção de Estado de Direito e pautados pelas diretrizes da Separação de Poderes e da consolidação de um rol de direitos fundamentais, justificam-se pela necessidade de limitar a atuação estatal. Parte desse controle o que ocorre por meio de um complexo sistema de freios e controles recíprocos do qual a jurisdição constitucional é parte integrante.

Ao mesmo tempo que figura como instrumento garantidor da Supremacia da Constituição e, em última análise, de proteção dos direitos do cidadão, o exercício dessa jurisdição acaba por requisitar a proximidade com o instituto da modulação de efeitos, o qual figurará como forma de garantir que esses direitos, especialmente os inerentes à garantia da segurança jurídica, não sejam suprimidos pela possível incoerência das ações estatais.

Mesmo que a previsibilidade das ações do Estado represente um dos mais importantes pressupostos do Estado de Direito, ainda são passíveis de ocorrer situações em que essa previsibilidade é mitigada, especialmente em sede de jurisdição constitucional, na qual, por vezes, o conteúdo de determinada norma é alterado, seja em virtude da declaração de inconstitucionalidade, seja em razão de uma mudança de entendimento jurisprudencial.

A utilização da doutrina prospectiva, portanto, exsurge como forma de remediar essas distorções, devendo ser concebida, contudo, apenas nesse formato, ou seja, no sentido de assegurar os direitos e garantias do cidadão, aqui considerado o contribuinte. Apenas com esse propósito de limitação do poder estatal será possível compreender a viabilidade de, em casos excepcionais, modular-se os efeitos de uma decisão tomada em jurisdição constitucional em prol da confiança dos cidadãos no Direito e da segurança das relações jurídicas.

Uma vez visto que o STF, nas oportunidades em que se utilizou da doutrina prospectiva, nem sempre levou em consideração os elementos históricos que a justificam, é de se indagar acerca da futura atuação da Suprema Corte no que diz respeito à temática da modulação de efeitos em matéria tributária.

Sendo assim, mostra-se necessária e urgente a sistematização do instituto, consolidando os conceitos ainda imprecisos atualmente utilizados em sede de jurisdição constitucional, sempre partindo-se da premissa de que a utilização da doutrina prospectiva deve se dar como forma de realização dos direitos do cidadão.

É preciso observar de perto a atividade jurisdicional do Supremo Tribunal Federal para se acompanhar a forma como o Tribunal, no exercício de seu papel de guardião não só da Constituição, mas também do próprio Estado de Direito, exercerá sua jurisdição de forma a conferir eficácia máxima aos direitos dos cidadãos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. Malheiros editores, 2ª ed., São Paulo: 2001.

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

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária: Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. In: **Revista de Direito do Estado**, 2:261, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. Ed. Saraiva, São Paulo: 2008.

BARROSO, Luís Roberto. Parecer elaborado a pedido da Ordem dos Advogados do Brasil para atuação como amicus curiae no julgamento do RE 377457 pelo STF (“Caso COFINS – sociedades civis”).

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed., Coimbra: Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003, p. 149.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 5ª edição. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 277.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, pg. 586-587.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**, 2ª Ed., São Paulo: Malheiros: 2003

LIMA NETO, Manuel Cavalcante. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5ª Ed., São Paulo: Dialética, 2010

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Ed. Saraiva: São Paulo, 2007

PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. Modulação de efeitos em matéria tributária: "ICMS na base da COFINS"; "prescrição previdenciária"; e "COFINS: sociedades civis". **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo horizonte, v. 6, n. 36, nov. 2008

RIBEIRO, Diego Diniz. A Modulação de Efeitos no Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária e a Jurisprudência do STF. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 178, Julho de 2010, pg. 29-30

SARLET, Ingo Wolfgang. “A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro”. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e Segurança Jurídica: Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. Belo Horizonte, ed. Fórum: 2004

