

# EFEITOS MODULATÓRIOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

*Rafael Pandolfo*<sup>1</sup>

**Sumário:** 1. Introdução – 2. Sistema brasileiro vigente: 2.1 Modulação no controle concentrado; 2.2 Modulação no controle difuso – 3. Modulação de efeitos de decisões em matéria tributária: 3.1 Premissas; 3.2 Ação rescisória, irretroatividade, coisa julgada e modulação de efeitos – Conclusões – Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

Os atos normativos só estarão conformes a Constituição quando (i) não violarem as regras constitucionais de produção para eles estabelecidas, bem como (ii) quando não contrariarem, positiva ou negativamente, os parâmetros materiais plasmados nas normas ou princípios constitucionais<sup>2</sup>.

---

1. Advogado Sócio do Escritório Rafael Pandolfo Advogados Associados. Graduado na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP, Coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-RS), Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB, Membro do Conselho de Assuntos Técnicos, Tributários e Legais (CONTEC/FIERGS), Consultor da Federação do Comércio de Bens e Serviços (FECOMERCIO), Ex-Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre março/2011 e maio/2015

2. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1996, p. 956-957.

A doutrina do *judicial review*, no entanto, surgiu apenas no início do século XIX, a partir do *leading case Marbury vs. Madison* (1803). Nesse julgamento, paradigmático para a noção contemporânea de Estado, o *Justice Marshall* conferiu permanente e sistemático caráter às decisões da Corte<sup>3</sup>, solidificando a ideia de que o governo democrático pauta-se na supremacia da Constituição<sup>4</sup>. Conforme decidido, é incontestável a competência e o dever do poder judiciário de definir o sentido da lei<sup>5</sup>.

As primeiras teorias em torno do *judicial review* adotavam um caráter excludente entre a norma inconstitucional e a Constituição, tendo em vista que reconhecer a vigência temporária da lei inconstitucional implicaria dizer que a Constituição teria ficado suspensa por essa norma.

As ideias variavam desde “*void and null*” (inexistente e nula) a “*the unconstitutional statute is not law at all*”<sup>6</sup>. Esses primórdios do *judicial review* ensejavam uma espécie de declaração de inconstitucionalidade pautada na declaração de nulidade total. Conforme Hamilton<sup>7</sup>, autor que forneceu grande parte do material para o voto de *Marshall* no caso *Marbury*, a lei inconstitucional que fosse editada pelo Legislativo não poderia ter validade, sob pena de o constituinte ostentar menos poder que os próprios constituídos.

Com o passar do tempo, entretanto, começaram a aparecer os primeiros casos em que se ponderava e relativizava a

---

3. SCHWARTZ, Bernard. *A history of the supreme court*. New York: Oxford University Press, 1993.

4. TRIBE, Laurence Henry. *American constitutional law*. New York: The Foundation Press, 1988.

5. “It is emphatically the province and duty of the judicial department to say what the law is.” (UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States. *Marbury v. Madison*, 5 U.S. (1 Cranch) 137, 177 (1803).

6. WILLOUGHBY, Westel Woodbury. *The constitutional law of the United States*. v. 1. New York: Baker, Voorhis, 1910, p. 9-10 *apud* MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 318.

7. HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Tradução: Hiltomar Martins Oliveira, Belo Horizonte: Líder, 2003. p. 459- 460.

aplicação da teoria radical da nulidade absoluta, no intuito de evitar a violação de outros preceitos constitucionais, como a segurança jurídica.

No julgamento do caso *Mapp vs. Ohio*<sup>8</sup> (1961), concluiu-se que, em respeito à 4ª Emenda da Constituição Americana, as provas obtidas ilegalmente (sem mandado judicial adequado) não seriam admitidas num juízo penal. Isso gerou uma onda de processos que buscavam anular as condenações anteriores, baseadas em provas ilegais. Em 1965, ao analisar o caso *Linkletter vs. Walker*<sup>9</sup>, a Suprema Corte Americana decidiu, por 7 a 2, que nem todas as decisões declarando a inconstitucionalidade de determinados atos poderiam ser consideradas nulas e inexistentes, pois seria muito oneroso ao Estado rever todos os seus atos a cada mudança de jurisprudência<sup>10</sup>. As consequências dessa mudança seriam avassaladoras e imporiam uma carga excessiva de trabalho à administração pública a cada inversão de posição. Sendo assim, foi mantida a condenação de *Linkletter* baseada em provas obtidas irregularmente. Esse precedente abriu uma nova era do *judicial review*.

Na Europa, de forma diversa da que ocorreu nos Estados Unidos, o controle de constitucionalidade encontrou muitas dificuldades, surgindo com atraso de mais de um século. O parlamento era visto como representante da sociedade e não havia limites para a manifestação da sua vontade. Assim, no contexto europeu, o desenvolvimento do controle de constitucionalidade foi possível apenas com a crise das monarquias

---

8. UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States. *Mapp v. Ohio*, 367 U.S. 643 (1961).

9. UNITED STATES OF AMERICA. Supreme Court of the United States. *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 (1965).

10. Conforme SARMENTO, o argumento utilizado em *Linkletter* para embasar a modulação de efeitos foi o de que a Constituição norte-americana “*neither prohibits nor requires prospective effects*”, o que autorizaria o julgador a ponderar as vantagens e desvantagens da aplicação da retroatividade da declaração de inconstitucionalidade (SARMENTO, Daniel. A Eficácia Temporal das Decisões no Controle de Constitucionalidade. In: SARMENTO, Daniel. *O controle de constitucionalidade e a Lei 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001).

autoritárias (ao final da Primeira Guerra Mundial) e com a conseqüente evolução democrática do continente<sup>11</sup>.

Hans Kelsen foi o grande defensor da criação de um tribunal constitucional, detentor do *monopólio* do controle da constitucionalidade das leis, distinto dos três poderes clássicos do Estado, cuja única função seria o exercício do controle repressivo de constitucionalidade. Essa é a razão pela qual o controle é denominado **concentrado**<sup>12</sup>, ou seja, concentrado nas mãos de um órgão específico, instituído com essa finalidade. Kelsen defendia a natureza constitutiva das decisões de inconstitucionalidade, em oposição à nulidade *ab initio*.

O *Bundesverfassungsgericht*, desde sua criação, em 1954, aplicou a técnica de declaração de inconstitucionalidade sem nulidade, possibilitando a modulação dos efeitos e abrindo espaço à eficácia *ex nunc*. A jurisprudência do Tribunal Alemão permitia, “em casos excepcionais”, a aplicação, “parcial ou totalmente”, de “dispositivos inconstitucionais”<sup>13</sup>.

A Constituição Portuguesa de 1982 consagrou, como regra geral, o princípio da nulidade, prescrevendo, no art. 282º-1, que a declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a re-*pristin*ação das normas que ela, eventualmente, haja revogado.

A exceção à regra anteriormente referida encontra-se estampada no art. 282º-4 da Constituição Portuguesa,

---

11. ROYO, Javier Pérez. *Curso de derecho constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 154.

12. O controle *via principal* está ligado à existência de um processo constitucional autônomo de controle de constitucionalidade, cuja legitimidade ativa é atribuída a pessoas específicas; o *controle abstrato* significa que a impugnação da constitucionalidade de uma norma é feita independentemente de qualquer litígio concreto (CANOTILHO, *op. cit.*, p. 966). De forma geral, o controle difuso é exercido pela via incidental, enquanto o controle concentrado é realizado pela via principal.

13. MENDES, Gilmar Ferreira. O apelo ao legislador – Appellentscheidung – na prática da corte constitucional federal alemã. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 188, 1992.

dispositivo segundo o qual o Tribunal Constitucional poderá fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.ºs 1 e 2, quando a segurança jurídica e razões de equidade ou de interesse público de excepcional relevo o exigirem.

Se a inconstitucionalidade é a doença a ser extirpada, e a declaração de inconstitucionalidade, o remédio criado pelo ordenamento para esse desiderato, não se pode conceber que os efeitos da decisão de inconstitucionalidade tragam consequências mais danosas aos cidadãos que os decorrentes da própria norma inconstitucional.

No diálogo *Fedro*, Platão compara a linguagem a “*pharmakon*”, expressão grega utilizada para designar tanto o remédio quanto o veneno. A figura utilizada pelo filósofo é dotada de uma riqueza retórica interminável. No caso do controle de constitucionalidade, expulsar a norma questionada do sistema prescritivo válido corresponde ao efeito depurador do sistema (remédio). Sua aplicação, por outro lado, não pode causar maiores prejuízos ao sistema do que a própria doença por ele extirpada, sob pena de transformá-lo em veneno. Nasce, daí, a necessidade de um instrumento calibrador (modulação), responsável pela mitigação dos efeitos colaterais causados ao ordenamento jurídico pela declaração de inconstitucionalidade<sup>14</sup>. Assim, a modulação de efeitos é o instrumento que impede que, em determinados contextos, o remédio (declaração de inconstitucionalidade) transforme-se em veneno.

A modulação em controle de constitucionalidade exige a inexorável intersecção entre semântica e pragmática. Isso ocorre porque, verificada a incompatibilidade da norma com a Carta Constitucional (inconstitucionalidade), o aplicador

---

14. Antes da entrada em vigor da Lei n.º 13.105/15 (CPC/15), a modulação no tempo dos efeitos das decisões era um instituto jurídico aplicável unicamente no âmbito da jurisdição constitucional, ou seja, nas decisões proferidas em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Agora, também tutela a segurança jurídica diante de guinadas jurisprudenciais em temas infraconstitucionais decididos pelo STJ.

deverá percorrer o plano das relações já juridicizadas por ela, recolhendo dos significados e efeitos concretos<sup>15</sup> os elementos que serão utilizados como fundamentos para a modulação.

A regra geral é que as decisões proferidas no controle de constitucionalidade retroajam à data em que a norma declarada inconstitucional ingressou no mundo jurídico (efeitos *ex tunc*)<sup>16</sup>.

A nulidade e a decorrente eficácia *ex tunc* só poderão ser afastadas a partir de uma demonstração concreta de que seu reconhecimento resultaria em inquestionável insegurança jurídica ou implicaria uma violação a outro princípio ou direito assegurado pelo Texto Constitucional. Essa disjunção inclusiva está retoricamente ligada à preservação do respeito ao Estado de direito e à confiança depositada pela sociedade nas manifestações prescritivas (administrativas, legais e judiciais) proferidas pelo Estado<sup>17</sup>.

---

15. Como aponta Clarice von Oertzen de Araujo, a pragmática privilegia a observação sobre o desempenho do sistema normativo (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 182).

16. Segundo Jorge Miranda, “assim sucede por dois motivos essenciais: por a Constituição (ou a lei) como fundamento de validade, como base da força intrínseca da norma em causa, dever prevalecer incondicionalmente desde o momento em que esta é emitida ou em que ocorre a contradição ou desconformidade, e não apenas desde o instante em que a contradição é reconhecida; por a mera eficácia futura da declaração poder acarretar diferenças de tratamento das pessoas, e dos casos sob o império do mesmo princípio ou preceito constitucional, uns sujeitos ao seu comando e outros (os considerados antes da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade) subordinados ao sentido da norma inconstitucional ou ilegal, ao sentido de uma norma juridicamente inválida” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 285). Conforme Canotilho, “distingue-se consoante se atribua à decisão de anulação uma eficácia *ex nunc*, no sentido de que o efeito da invalidade só começa a partir do momento em que seja declarada a inconstitucionalidade, e uma eficácia *ex tunc*, com efeitos retroactivos, próprios da nulidade em sentido técnico, quando a eficácia invalidante abrange todos os actos, mesmo os praticados antes da declaração da inconstitucionalidade” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *op. cit.*, p. 969).

17. “A norma contida no art. 27 da Lei n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999, tem carácter fundamentalmente interpretativo, desde que se entenda que os conceitos jurídicos indeterminados utilizados – segurança jurídica e excepcional interesse social – se revestem de base constitucional. No que diz respeito à segurança jurídica, parece não haver dúvida de que encontra expressão no próprio princípio do Estado de Direito consoante, amplamente aceito pela doutrina pátria e alienígena.

## 2. SISTEMA BRASILEIRO VIGENTE

A modulação de efeitos das decisões proferidas no exercício do controle de constitucionalidade pode ser classificada a partir de dois critérios, conforme regras próprias estabelecidas em nosso ordenamento: I) a natureza da declaração (constitucionalidade ou inconstitucionalidade); II) a natureza do controle (difuso ou abstrato).

Esse binômio permite a construção das quatro hipóteses: a) modulação em controle concentrado dos efeitos de declaração de **inconstitucionalidade**; b) modulação em **controle concentrado** dos efeitos de declaração de **constitucionalidade**; c) modulação em **controle difuso** dos efeitos de declaração de **inconstitucionalidade**; d) modulação em controle difuso dos efeitos de declaração de **constitucionalidade**.

O Código de Processo Civil de 2015 ampliou a utilização da modulação de efeitos que, se antes estava restrita às decisões proferidas no controle de constitucionalidade, agora também pode ser aplicada nos casos em que a decisão do STF configure alteração de jurisprudência constitucional e infraconstitucional conforme preceitua o art. 927, § 3º, do CPC.

### 2.1 Modulação no controle concentrado

As Leis n.º 9.882/99 e n.º 9.868/99<sup>18</sup> regulamentaram a modulação de efeitos no tempo das decisões proferidas pelo STF

---

Excepcional interesse social pode encontrar fundamento em diversas normas constitucionais. O que importa assinalar é que, consoante a interpretação aqui preconizada, o princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social” (AI 474.708-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, decisão monocrática, julgamento em 17-3-08, *DJE* de 18-4-08).

18. TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão*: coisa julgada e Constituição, o regime infraconstitucional da coisa julgada, a ação rescisória e outros meios rescisórios típicos, os limites da revisão atípica (‘relativização’) da coisa julgada, as sentenças inexistentes. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005, p. 445.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

após a Constituição de 1988, por meio dos dispositivos transcritos a seguir:

Lei n.º 9.882/99

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, **por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.** [grifamos]

Lei n.º 9.868/99

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, **por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.** [grifamos]

A possibilidade de modulação foi, no plano literal normativo, adstrita às decisões de **inconstitucionalidade** proferidas no **controle concentrado** de constitucionalidade. Conforme se depreende dos dispositivos anteriores reproduzidos, a aplicação da modulação exige a maioria de dois terços dos membros do STF<sup>19</sup>.

Em que pese a omissão das Leis n.ºs 9.868/99 e 9.882/99 quanto à possibilidade de modulação de efeitos de decisões que declaram a constitucionalidade de determinada lei ou ato jurídico, o STF reconheceu essa possibilidade no julgamento da ADI n.º 3.756<sup>20</sup>. Esse julgado, no entanto, não esclareceu o

---

19. CONCURSO PÚBLICO – TRATAMENTO DIFERENCIADO. O concurso público pressupõe o tratamento igualitário dos candidatos, discrepando da ordem jurídico-constitucional a previsão de vantagens quanto a certos cidadãos que venham prestando serviços à Administração Pública. PROCESSO OBJETIVO – PRONUNCIAMENTO – MODULAÇÃO. **Uma vez não alcançado o quórum de dois terços relativo à modulação – de resto, de constitucionalidade duvidosa –, impõe-se concluir de forma contrária ao fenômeno** (STF – ADI n.º 2.949, relator ministro Joaquim Barbosa. Relator para Acórdão ministro Marco Aurélio, julgado em 26/09/07).

20. De relatoria do ministro Carlos Britto, julgada em 21/06/07, nessa ação, ajuizada

quórum de votos necessários à modulação de efeitos nas declarações de constitucionalidade.

O tema voltou à pauta em questão de ordem suscitada no RE 638.115 ED-ED. Segundo voto proferido pelo Relator, ministro Dias Toffoli, o quórum de dois terços seria aplicado nas decisões proferidas no controle concentrado de constitucionalidade e, no controle difuso, nos casos em que não houvesse a declaração de inconstitucionalidade.

Ocorre que o caso referido foi instrumentalizado por um recurso extraordinário, fato que circunscreve o alcance do julgado ao seu contexto fático-normativo (*ratio decidendi*). Além de ser *obiter dictum*, a definição a respeito do quórum, nos casos de controle concentrado, ficou menos evidente após as bem lançadas observações do ministro Barroso, segundo as quais o critério relevante na definição do quórum de modulação é a existência de declaração de inconstitucionalidade. Isso ocorre porque, nessas hipóteses, relativiza-se a nulidade inerente à incompatibilidade da norma com o texto constitucional. A guinada jurisprudencial, de sua vez, equivaleria à criação de uma nova norma que, portanto, só poderia valer prospectivamente.

O posicionamento adotado por Barroso parece mais adequado, pois a modulação de efeitos está ligada ao conteúdo da decisão proferida pelo STF, à retirada de uma norma do ordenamento jurídico (total ou parcialmente) e ao não sistema

---

pela Mesa Diretora da Câmara Legislativa do Distrito Federal, sustentou-se a inconstitucionalidade do art. 1º, § 3º, inciso II, bem como do art. 20, incisos II e III, todos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.º 101/00). No mérito, por unanimidade, o Tribunal julgou improcedente a ADI n.º 3.756, portanto, declarando a constitucionalidade da LC n.º 101/00.

O governador do Distrito Federal e a Mesa Diretora da Câmara Legislativa do Distrito Federal interpuseram embargos de declaração contra o acórdão que declarou a constitucionalidade da Lei Complementar para que constasse “na parte dispositiva do acórdão que a sua eficácia será a partir de seu trânsito em julgado, considerando a boa-fé, a segurança jurídica e as razões de excepcional interesse social adjacentes ao caso (...)”. Por unanimidade, o Tribunal acolheu os embargos da Mesa Diretora da Câmara Legislativa para modular os efeitos da decisão, conferindo efeitos *ex nunc* à **declaração de constitucionalidade**.

(concentrado ou difuso) no qual foi exarado. Assim, entende-se que o quórum de modulação nas ações, que, proferidas em controle concentrado, declaram a constitucionalidade de uma norma, é o quórum absoluto. Mas esse tema ainda será revisitado pelo STF.

## 2.2 Modulação no controle difuso

Como verificado, a modulação de efeitos em matéria constitucional possuía respaldo legal expresso apenas no exercício do controle concentrado. No entanto, por meio de construção pretoriana, o STF passou a admitir a modulação de efeitos no âmbito do controle difuso, aplicando, por analogia, as disposições e o quórum previstos no art. 27 da Lei n.º 9.868/99, conforme se depreende da manifestação do ministro Lewandowski nos autos do RE n.º 377.457:

O Sr. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, reafirmando a tese de que nós **podemos, por analogia também, adotar a modulação em processos subjetivos levados a Plenário**, eu, *data venia* da divergência, nesse caso, como o Supremo já havia sinalizado uma mudança de orientação, não modulo na situação sob apreço. [grifo nosso]

O entendimento revelado pela decisão referida está consolidado no STF<sup>21</sup>. A Corte exige o quórum qualificado de dois terços

---

21. A aplicação do instituto às decisões proferidas em controle de constitucionalidade difuso também pode ser verificada no caso clássico, em que o Supremo declarou inconstitucional lei municipal que estabelecia o número de vereadores do município. Ali, o STF entendeu que a não modulação dos efeitos poderia acarretar em prejuízo maior que a manutenção dos efeitos do ato normativo até o reconhecimento da inconstitucionalidade. Nesse sentido, segue a ementa do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 197.917: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. (...) 8. Inconstitucionalidade, *incidenter tantum*, da norma municipal. Efeitos

para a aplicação da modulação de efeitos de decisões que declaram a **inconstitucionalidade** de ato ou norma, seja no controle concentrado, por força de disposição legal expressa, seja no controle difuso, por aplicação analógica das Leis n.º 9.868/99 e n.º 9.882/99.

Quando a decisão proferida no controle concreto declarar a constitucionalidade de uma norma, de sua vez, eventual modulação com esteio no art. 927, § 3º, do CPC, reclamará apenas maioria absoluta, matéria definida pelo STF na questão de ordem apreciada no âmbito do RE 638.115 ED-ED/CE, conforme analisado no item antecedente.

### 3. MODULAÇÃO DE EFEITOS DE DECISÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Premissas

A função judicial no macrossistema estatal destina-se a preservar a estabilidade das relações jurídico-sociais, tornando previsíveis<sup>22</sup> e estáveis as soluções de conflitos. No âmbito da jurisdição constitucional não seria diferente. O direito tributário constitui um sistema dotado de regras e garantias constitucionais próprias, as quais devem ser observadas pelo intérprete na aplicação do instituto da modulação temporal dos efeitos das decisões proferidas pelo STF. Entre as principais, está a segurança jurídica, cuja concretização demanda não apenas a edição de atos normativos cognoscíveis, como a proteção da confiança gerada a partir da interpretação firmada pelos órgãos estatais incumbidos de aplicá-las.

---

para o futuro. Situação excepcional. (...) Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade (RE n.º 197.917, Relator ministro Mauricio Corrêa, julgado em 06/06/02).

22. MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio*: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas. Fortaleza: Imprece, 2015, p. 233.

As posições do contribuinte e da fazenda, no que tange à tutela da segurança jurídica, são marcadamente distintas.

Os contribuintes estão sujeitos às normas estatais e confiam nos atos administrativos e judiciais a partir delas produzidos. A credibilidade atribuída a esse posicionamento do Estado (em sentido amplo) serve de ponto fixo sobre o qual se alavanca o desenvolvimento econômico e jurídico de uma sociedade.

A realização dos investimentos indispensáveis ao desenvolvimento econômico (objetivo previsto no art. 2º, II, da CF/88) assenta-se no pressuposto de manutenção de estabilidade das regras do jogo. Contra a incerteza de um sistema dinâmico e instável que altera significados e no qual a instabilidade muitas vezes está presente é que existe a segurança jurídica, estabelecida em favor do contribuinte. Ele deve assumir o risco da atividade econômica e não o custo da instabilidade e da ineficiência normativa do estado.

Já a Fazenda, face executiva do Estado que aprovou, implementou e executou uma norma eventualmente inconstitucional, não pode suscitar em seu favor a segurança jurídica a fim de preservar os efeitos dessa violação à Carta Constitucional. Além de imoral e psicologicamente perversa, essa lógica estimularia novas violações<sup>23</sup>, colocando em xeque a própria eficácia das garantias constitucionais<sup>24</sup>.

---

23. Sobre essa peculiar posição do Estado em face da boa-fé objetiva, explica Ana Paula Ávila: “[...] seria incongruente com os ditames da boa-fé (objetiva, saliente-se), a mais não poder, a solução que permitisse ao Estado usar (no caso, abusar) do poder de legislar em desrespeito à Constituição – ou seja, inconstitucionalíssimamente –, e, como prêmio, ainda dispor da possibilidade de ver mantido o proveito que tenha logrado em virtude da lei inconstitucional, muito especialmente se esse proveito se dá em detrimento dos direitos individuais. Este importante aspecto do princípio da boa-fé reside, muito mais que numa proposição juridicamente fundada na segurança jurídica, na própria virtude e na ética das comunidades juridicamente organizadas, e há que ser considerado, portanto, na interpretação do art. 27 da Lei n.º 9.868/99” (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 art. 27 da Lei n.º 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 155).

24. Não pode passar imune à crítica a estratégia perversa instituída no exercício da jurisdição. Com fundamento no art. 15 Lei n.º 12.106/09, liminares concedidas em

As decisões circunstanciais que chancelam essa possibilidade plantam o germe da destruição do próprio direito, pois estremecem a confiança dos cidadãos nos comandos produzidos pelo Estado, estimulando a indiferença e o desrespeito diante da incerteza do seu conteúdo deontico e sua adequação constitucional.

### **3.2 Ação rescisória, irretroatividade, coisa julgada e modulação de efeitos**

A modulação de efeitos é a proteção daqueles contribuintes que não possuem ação ajuizada no âmbito do controle difuso, bem como daqueles que a possuem, mas seus processos ainda não encerraram. Aqueles detentores de ação transitada em julgado são protegidos pela coisa julgada.

Os órgãos judiciais também estão sujeitos à limitação temporal representada pela irretroatividade, que não condiciona apenas o exercício da atividade legislativa exercida pelo Estado. Isso ocorre porque a situação jurídica na qual o contribuinte deposita sua confiança não é o mero texto de lei (significante), mas a forma como a lei é interpretada e aplicada pelo Estado em suas distintas personificações (Poder Legislativo, Executivo e Judiciário – significado).

Não há como deixar de observar que a função sistemática estabilizadora desempenhada pela irretroatividade exige sua aplicação não apenas aos atos legislativos, como também aos atos administrativos e, sobretudo, aos atos judiciais. Afinal de contas, o que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do direito expresso em lei e, em certo momento, revelado por um ato administrativo ou judicial. A

---

favor dos contribuintes contra leis manifestamente inconstitucionais são muitas vezes cassadas pelo Presidente do Tribunal de origem ou Presidente do Tribunal Superior ao qual caberia recurso, sob o fundamento de grave lesão à economia. Passados alguns anos, a Fazenda requerer ao STF a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em virtude dos danos financeiros que foram assegurados pela própria decisão que, anteriormente, cassara a liminar assegurando o recolhimento do tributo inconstitucional.

irretroatividade é da norma e alcança a irretroatividade da inteligência da lei aplicada a certo caso concreto<sup>25</sup>.

Nesse contexto, os contribuintes detentores de uma decisão judicial final são protegidos pela boa-fé objetiva<sup>26</sup>, que não tutela os demais contribuintes cujos processos ainda não encerraram (bem como aqueles que sequer propuseram ação). São graus diferentes de proteção conferidos pelo ordenamento, pois as expectativas juridicamente tuteláveis são igualmente distintas. O passado dos detentores de decisão judicial definitiva está protegido pela irretroatividade; o dos demais contribuintes dependerá da concessão de efeitos modulatórios atribuídos pelo STF à própria decisão.

A esse respeito, não se pode deixar de referir a decisão proferida pelo ministro Luiz Fux na Medida Cautelar n.º 11476, solicitada pela Fazenda Nacional no âmbito de medida rescisória ajuizada contra decisão do Plenário do TRF da 5ª Região<sup>27</sup>.

25. Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. A Irretroatividade do direito no direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1: Direito Tributário.

26. Misabel Abreu Derzi diferencia boa-fé objetiva e confiança. Essa distinção pode ser apreendida das seguintes observações: a) uma alteração no entendimento do Judiciário acaba por criar nova norma, e esta equivale a uma “nova lei”; b) a irretroatividade aplica-se à norma jurídica e protege a intangibilidade do passado nos casos de decisão transitada em julgado; c) a proteção da confiança, mesmo nos casos em que não se pode falar de coisa julgada do precedente proferido pelo STF, assegura a tutela jurídica sobre condutas praticadas a partir dessas manifestações, que carregam inquestionáveis expectativas diante de todos os cidadãos; d) a boa-fé objetiva refere-se a casos concretos, seria um *plus* em relação à confiança, já que esta, por sua vez, estende-se a terceiros que não são partes de uma relação jurídica concreta definida de acordo com a orientação jurisprudencial superada; e) a proteção da confiança e da boa-fé do contribuinte aplicam-se às hipóteses de atos estatais lícitos ou ilícitos, desde que não se configure a desonestidade do próprio contribuinte. Já o Estado não pode ser protegido dos atos ilícitos (aprovação e aplicação de uma norma incompatível com a Constituição) que praticar. A boa-fé dos contribuintes possui relação umbilical com o dogma conhecido como *venire contra factum proprium (estoppel)*, utilizado como ponto de referência à proteção da confiança (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).

27. PROCESSO CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE. ISENÇÃO CONCEDIDA ATRAVÉS DO ART. 6º, II, DA

O acórdão recorrido, embora tenha julgado procedente a medida rescisória, afastou a cobrança pretérita do tributo.

A liminar pleiteada na cautelar foi indeferida a partir do entendimento de que a não concessão, pelo STF, de efeitos modulatórios no julgamento do *leading case*<sup>28</sup> não afastaria a proteção dispensada pelo ordenamento jurídico aos contribuintes detentores de decisão judicial transitada em julgado. Assim, a exigência dos tributos não recolhidos pelo contribuinte foi rejeitada.

A existência de coisa julgada formal, nas palavras do ministro Fux, não impede a propositura de ação rescisória pela fazenda, cujo objeto, no entanto, deverá ficar adstrito às competências posteriores ao trânsito em julgado da decisão que acolhe o pleito rescisório. Nesse sentido, o acórdão do Tribunal Regional protegeu, corretamente, a boa-fé do contribuinte que deixou de recolher o tributo por estar amparado por sentença judicial transitada em julgado<sup>29</sup>.

---

LEI COMPLEMENTAR N.º 70/91. REVOGAÇÃO PELO ART. 56 DA LEI N.º 9.343/96. SÚMULA 343 DO STF. MODULAÇÃO DE EFEITOS. PRECEDENTE DO STF. O cômputo para aferição da tempestividade da ação rescisória, nos termos do art. 495 do CPC, deve levar em consideração a data do trânsito em julgado da última decisão efetivamente proferida nos autos, independentemente se ali restou decidida a inadmissibilidade de recurso outrora interposto.- O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em inúmeros julgados, sendo favorável à possibilidade de revogação da isenção concedida através do art. 6º, II, da Lei Complementar n.º 70/91 pelo art. 56 da Lei n.º 9.343/96. Tratando-se de matéria de cunho constitucional, afasta-se a aplicabilidade da Súmula 343 do STF à espécie.- Aplicação da modulação dos efeitos da decisão, no sentido de que o recolhimento da COFINS deva ser efetivado, tão-somente, a partir da data deste julgamento.- Precedente do STF (RE-AgR 295.563/RS, Rel. ministro CEZAR PELUSO, DJ. 07.10.2008)- Ação Rescisória julgada parcialmente procedente. ACÓRDAO. Vistos, etc. Decide o Pleno do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por maioria, julgar parcialmente procedente a ação rescisória, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 1º de abril de 2009 (Data de julgamento). Ação Rescisória n.º 2008.05.00.060637-7.

28. Recurso Extraordinário n.º 377.457-3.

29. Os efeitos de qualquer medida processual desconstitutiva devem ser conciliados com as garantias presentes no subsistema do direito material ao qual se aplicam. Nesse sentido, além da irretroatividade prevista no texto constitucional, o Código Tributário Nacional – norma geral tributária que somente pode ser alterada por lei complementar – prescreve, em seu art. 156, X, a extinção do crédito tributário com a coisa julgada. Em reforço à irretroatividade, a correta dicção do art. 146, CTN,

**Nos casos de incompatibilidade no plano de validade (constitucionalidade/inconstitucionalidade),** a ação rescisória proposta pela Fazenda contra o contribuinte está adstrita às decisões judiciais declaratórias proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo (continuado). A procedência da ação rescisória nessas hipóteses tornará exigível o tributo a partir de então (futuro), assegurando a isonomia na jurisdição e a livre concorrência entre os agentes econômicos, sem aviltar a boa-fé objetiva e a coisa julgada. A *ponderação* (Alexy)<sup>30</sup> encontra encaixe adequado nessa fórmula, que conjuga a proteção dos princípios envolvidos atribuindo máxima eficácia a cada um na respectiva dimensão do tempo.

A modulação de efeitos em declaração de inconstitucionalidade não autoriza a propositura de ação rescisória pela fazenda pública. Isso ocorre porque, nessa hipótese, a decisão rescindenda coincide com a decisão tomada pelo STF. Ou seja, a decisão judicial do contribuinte não é incompatível com o sentido atribuído ao texto constitucional pelo STF. Não há nela invalidade alguma.

Desautorizar a coisa julgada e rescindir uma decisão que aplica a Constituição na acepção definida pelo STF é que seriam flagrantemente inconstitucionais. Os efeitos modulatórios (norma geral) não derogam os efeitos da coisa julgada de um caso concreto nem, como se disse, atingem seu plano de validade. Mesmo que se pretenda afrontar a coisa julgada, nessa teratológica hipótese, seus efeitos sobre os detentores

---

aponta a vedação retroativa, mesmo em virtude de decisão judicial (como a decisão rescisória) dos critérios jurídicos já utilizados (e validados) na constituição da obrigação tributária. Reforçando esses comandos, o art. 24 da Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro (LINDB) em seu artigo 24, agregou nova garantia aos contribuintes, ao determinar que: “a revisão judicial quanto à validade de ato cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior, se declarem inválidas situações plenamente constituídas”.

30. ALEXY, Robert. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Trad. de Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

de coisa julgada seriam meramente prospectivos, conforme demonstrado.

A segurança jurídica, é bom lembrar, é um escudo do contribuinte e não pode ser suscitada pela Fazenda como fundamento para manutenção de uma obrigação tributária incompatível com a Constituição e tutelada por decisão transitada em julgado. Pensar o contrário seria chancelar verdadeiro *venire contra factum proprium* a favor do Estado, fulminando a credibilidade do próprio Poder Judiciário.

## CONCLUSÕES

1 - A regra geral é que as decisões proferidas no controle de constitucionalidade retroajam à data em que a norma declarada inconstitucional ingressou no mundo jurídico (efeitos *ex tunc*).

2 - A nulidade e a decorrente eficácia *ex tunc* só poderão ser afastadas a partir de uma demonstração concreta de que seu reconhecimento resultaria em inquestionável insegurança jurídica ou implicaria uma violação a outro princípio ou direito assegurado pelo texto Constitucional. Essa disjunção inclusiva está retoricamente ligada à preservação do respeito ao Estado de direito e à confiança depositada, pela sociedade, nas manifestações prescritivas (administrativas, legais e judiciais) proferidas pelo Estado.

3 - A modulação de efeitos exige aprovação de dois terços dos ministros do STF nos casos de declaração de inconstitucionalidade nos controles concentrado e difuso.

4 - No caso de declaração de constitucionalidade proferida no controle difuso, é necessária apenas maioria absoluta dos votos.

5 - O quórum necessário à fixação de efeitos modulatórios, nos casos de declaração de constitucionalidade proferida no controle concentrado, remanesce indefinido. Entende-se como adequada a aplicação de maioria absoluta, pois não

se está diante de invalidade de norma por contrariedade à Constituição.

6 - As posições do contribuinte e da fazenda, no que tange à tutela da segurança jurídica, são marcadamente distintas:

6.1 - Os contribuintes estão sujeitos às normas estatais e confiam nos atos administrativos e judiciais a partir delas produzidos.

6.2 - A fazenda, face executiva do Estado que aprovou, implementou e executou uma norma eventualmente inconstitucional, não pode suscitar em seu favor a segurança jurídica a fim de preservar os efeitos dessa violação à Carta Constitucional. Além de imoral e psicologicamente perversa, essa lógica estimularia novas violações, colocando em xeque a própria eficácia das garantias constitucionais.

7 - O contribuintes detentores de uma decisão judicial final são protegidos pela boa-fé objetiva, que não tutela os demais contribuintes cujos processos ainda não encerraram (bem como aqueles que sequer propuseram ação). São graus diferentes de proteção conferidos pelo ordenamento, pois as expectativas juridicamente tuteláveis são igualmente distintas. O passado dos detentores de decisão judicial definitiva está protegido pela irretroatividade; o dos demais contribuintes dependerá da concessão de efeitos modulatórios atribuídos pelo STF à própria decisão.

8 - Nos casos de incompatibilidade no plano de validade (constitucionalidade/inconstitucionalidade), a ação rescisória proposta pela Fazenda contra o contribuinte está adstrita às decisões judiciais declaratórias proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo (continuado). A procedência da ação rescisória, nessas hipóteses, tornará exigível o tributo a partir de então (futuro), assegurando a isonomia na jurisdição e a livre concorrência entre os agentes econômicos, sem aviltar a boa-fé objetiva e a coisa julgada.

9 - A modulação de efeitos em declaração de inconstitucionalidade não autoriza a propositura de ação rescisória pela fazenda pública. Isso ocorre porque, nessa hipótese, a decisão rescindenda coincide com a decisão tomada pelo STF. Ou seja, a decisão judicial do contribuinte não é incompatível com o sentido atribuído ao texto constitucional pelo STF. Não há nela invalidade alguma.

10 - Desautorizar a coisa julgada e rescindir uma decisão que aplica a Constituição na acepção definida pelo STF é que seriam flagrantemente inconstitucionais. Os efeitos modulatórios (norma geral) não derogam os efeitos da coisa julgada de um caso concreto nem, como se disse, atingem seu plano de validade.

11 - A segurança jurídica, é bom lembrar, é um escudo do contribuinte e não pode ser suscitada pela Fazenda como fundamento para manutenção de uma obrigação tributária incompatível com a Constituição e tutelada por decisão transitada em julgado. Pensar o contrário seria chancelar verdadeiro *venire contra factum proprium* a favor do Estado, fulminando a credibilidade do próprio Poder Judiciário.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

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 art. 27 da Lei n.º 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Irretroatividade do direito no direito tributário. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1: Direito Tributário.

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.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *O federalista*. Tradução: Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2003.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas*. Fortaleza: Imprece, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. O apelo ao legislador – Appellentscheidung – na práxis da corte constitucional federal alemã. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 188, 1992.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008.

ROYO, Javier Pérez. *Curso de derecho constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

SARMENTO, Daniel. A Eficácia Temporal das Decisões no Controle de Constitucionalidade. In: SARMENTO, Daniel. *O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2001.

SCHWARTZ, Bernard. *A history of the Supreme Court*. New York: Oxford University Press, 1993.

TALAMINI, Eduardo. *Coisa julgada e sua revisão: coisa julgada e Constituição, o regime infraconstitucional da coisa julgada, a ação rescisória e outros meios rescisórios típicos, os limites da revisão atípica ('relativização') da coisa julgada, as sentenças inexistentes*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2005.

TRIBE, Laurence Henry. *American constitutional law*. New York: The Foundation Press, 1988.

WILLOUGHBY, Westel Woodbury. *The constitutional law of the United States*. V.1. New York: Baker, Voorhis, 1910.