

**A MODULAÇÃO DE EFEITOS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF¹**

DIEGO DINIZ RIBEIRO²

1. Introdução

Para nós o direito posto apresenta uma função muito clara: estabilizar, no tempo, relações jurídicas de forma congruente. Sendo assim, nada mais lógico que haja no direito positivo uma forte preocupação com a ideia de segurança jurídica, i.e., com a previsibilidade, calculabilidade e estabilidade das relações prescritas pelo próprio direito.

Diante deste quadro, encontramos no ordenamento jurídico vigente inúmeros dispositivos que procuram conformar o conteúdo semântico do princípio da segurança jurídica, bem como dar-lhe efetividade. Dentre tais dispositivos destacamos as regras prescritas no art. 27 da lei n.º 9.868/993 e no art. 11 da lei n.º 9.882/994, as quais prevêem a modulação dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Tais dispositivos deixam patente a preocupação do ordenamento em tutelar o princípio da segurança jurídica em uma das suas instâncias, qual seja, a da aplicação do direito. Apesar de já existir faz quase uma década, a modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade passou a ser utilizada com maior ênfase pelo Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, especialmente em matéria tributária, o que tem levado a uma forte discussão sobre a juridicidade desta norma, bem como os limites da sua aplicação. É o que ora nos propomos.

2. A função do direito posto

Durante muito tempo a discussão acerca da existência de uma função do direito positivo foi colocada de lado pelos mais renomados estudiosos do direito. Segundo Norberto Bobbio, “*aqueles*

¹ Artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 178.

² Doutorando em Ciências Jurídico-Filosóficas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em Portugal. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Advogado e Professor.

³ “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”.

⁴ “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”.

que se dedicaram à teoria geral do direito se preocuparam muito mais em saber ‘como o direito é feito’ do que ‘para que o direito serve’ ”⁵.

Em verdade, pensar na função do direito, ou seja, na sua finalidade, foi durante longa data assunto proibido, haja vista a forte influência kelseniana nos estudos jurídicos. O citado mestre procurou criar uma teoria universal do direito, de modo que sua análise se restringiu à perspectiva estrutural e não funcional do direito, o que resultou na sua Teoria Pura do Direito.

Sob a ótica Kelseniana o direito positivo pode se prestar às mais diferentes funções, apresentando, entretanto, sempre uma única estrutura, na medida em que ele volta seu foco para uma análise da norma em si considerada (nomostática), bem como do ordenamento em que esta norma encontra-se inserida (nomodinâmica)⁶.

Importante sublinhar que tal teoria teve enorme importância para que o estudo do direito ganhasse roupagem de ciência. O rechaço ao jusnaturalismo e a análise do direito positivo sob uma perspectiva formal/estrutural trouxeram grande contribuição para a construção do pensamento jurídico, ao ponto, inclusive, de tal perspectiva do direito ainda ecoar com força.

Acontece que, em nossa opinião, a construção do direito posto sob uma perspectiva formal não é impeditiva para se admitir a existência de uma função para o direito⁷. Em outros termos, *“a análise estrutural do ordenamento jurídico está em condições de absorver sem demasiada perturbação as mudanças introduzidas pela análise funcional”⁸.*

Em verdade, a análise estrutural do direito não é mais suficiente para responder, **por si só**, as questões atuais que permeiam nossa sociedade. Tal modelo teórico não deve ser ignorado ou abandonado em razão da sua importância. Ele bem serviu para solucionar as questões de um Estado Liberal no século XIX, mas não é mais suficiente para, em pleno século XXI, responder por si só todos os problemas oriundos de um Estado Social.

Assim, é *“evidente que o direito e as normas jurídicas não podem ser considerados*

⁵ BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função: novos estudos da teoria do direito*. Barueri: Manole, 2007. p. 53.

⁶ Kelsen faz uma clássica distinção entre os sistemas estático e dinâmico do direito nos seguintes termos: *o primeiro tem por objeto o direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; o outro tem por objeto o processo jurídico e que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento* (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 5ª ed.. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 80).

⁷ O próprio Kelsen afirma que:

“Quando a ordem jurídica determina os pressupostos sob os quais a coação, como força física, deve ser exercida, e os indivíduos pelos quais deve ser exercida, protege os indivíduos que lhe estão submetidos contra o emprego da força por parte dos outros indivíduos. Quando esta proteção alcança um determinado mínimo, fala-se de segurança coletiva – no sentido de que é garantida pela ordem jurídica enquanto ordem social.

(...)

A segurança coletiva visa a paz, pois a paz é a ausência do emprego de força física. Determinado os pressupostos sob os quais deve recorrer-se ao emprego da força e os indivíduos pelos quais tal emprego deve ser efetivado, instituindo um monopólio da coerção por parte da comunidade, a ordem jurídica estabelece a paz nessa comunidade por ela mesma constituída” (KELSEN, Hans. *Op. cit.* p. 40-1 (g.n.).

Percebe-se, pois, que mesmo Hans Kelsen prevê, ainda que de forma muito sutil, uma função para o direito: estabelecer o que ele chamou de “segurança coletiva”.

⁸ BOBBIO, Norberto. *Op. cit.* p. 77.

apenas em sua estrutura abstrata, sem referência à sua função no contexto social”⁹. É por isso que ao se analisar o direito no presente momento histórico não se pode ignorar a sua perspectiva funcional¹⁰, ainda que se leve em conta seu aspecto estrutural/formal.

Partindo dessas premissas, entendemos que o direito positivo apresenta sim uma função, qual seja, a de estabilizar, no tempo, expectativas jurídicas de forma congruente. Essa função do direito é demasiadamente importante e não pode ser ignorada, tendo em vista que *“a possibilidade de estabelecer expectativas de comportamento e de torná-las efetivas ao longo do tempo impede que o direito assuma feição caótica e dá-lhe a condição de apresentar-se como sistema de proposições articuladas, pronto para realizar as diretrizes supremas que a sociedade idealiza”*¹¹.

Ressalte-se que a **expectativa** aqui mencionada nada mais é do que uma intencionalidade postada para o futuro, ou seja, carregada de uma carga de incerteza. Cabe ao direito estabilizar tais intencionalidades mesmo diante de fatos que as contrariem, ou seja, diante de contingências. As expectativas normativas não se desfazem pelo simples fato de a conduta nelas prescrita ser descumprida; mantêm-se inabaláveis mesmo que diante de fluxos comunicacionais contrafáticos.

Diante desse quadro, partindo dos ensinamentos luhmannianos, defende-se aqui que o fim do direito é generalizar expectativas de forma congruente, estabilizando-as no tempo, ou seja, revestindo de previsibilidade situações que, *“a priori”*, poderiam parecer incertas ou instáveis. Em síntese, a **função do direito é dar segurança às relações prescritas pelo próprio direito posto**¹². Essa também é a conclusão de Geraldo Ataliba ao afirmar que *“o direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança”*¹³ e que *“seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discreparão”*¹⁴.

Neste momento é importante frisar que ao se afirmar que a função do direito positivo é trazer segurança às relações jurídicas não se parte do princípio que o valor segurança é algo absoluto e que, portanto, deve ser perseguido na elaboração do direito posto. Não se quer aqui fazer uma análise metafísica do direito. O valor segurança jurídica é relativo e como tal será moldado pelo próprio

⁹ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 33.

¹⁰ Ressaltando a importância da análise funcional do direito, Celso Fernandes Campilongo aduz que *“a unidade do direito – e, conseqüentemente, sua diferença em face de outros sistemas – está no desempenho de uma função específica e infungível. Só assim é possível destacar a pluralidade de regulações sociais, identificar os limites do direito e perceber as formas de regulação alternativas ao sistema jurídico* (CAMPILONGO, Celso Fernandes. *O direito na sociedade complexa*. São Paulo: Max Limonad. 2000. p. 158 (g.n.).

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário. Porto Alegre, v. 1, n. 1, 2008. p. 203.

¹² À esteira deste pensamento e também embasado no sociólogo alemão Niklas Luhman, Gustavo Sampaio Valverde diz que *a norma jurídica tem uma íntima e indissociável relação com o símbolo da segurança jurídica, a ponto de ser possível afirmar que uma determinada comunicação somente se caracteriza como normativa quando atinge um grau de institucionalização suficiente para conferir segurança jurídicas às expectativas que representa*” (VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 118 (negritos nossos, sublinha do autor).

¹³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 184.

¹⁴ *Op. cit. Loc. cit.*

direito positivo¹⁵. O direito cria suas próprias realidades, nos limites por ele prescritos. Assim, a assertiva de que o direito tem por função estabilizar expectativas de forma congruente, ou seja, dar segurança às relações jurídicas, se depreende do próprio direito posto, da sua análise interna, não sendo algo imutável, tal qual uma lei natural.

Feito esse parêntese e seguindo adiante na análise funcional do direito, repete-se aqui que a segurança jurídica é o fim último do direito¹⁶. Nesses termos, contrariá-la implicaria ofensa ao próprio sistema do direito posto, visto que, quando o direito gera determinadas expectativas, deve esse mesmo direito respeitá-las, não podendo alterá-las de forma abrupta e inconsequente.

Tal conclusão não implica, entretanto, um engessamento do direito posto. Não é essa a nossa intenção, mesmo porque, como visto linhas acima, a função aqui atribuída ao direito decorre da própria estrutura lógica do direito posto e não por uma escolha ideológica nossa. O que se afirma é que mudanças no direito, i.e., mudanças de expectativas perpetuadas no transcorrer de um determinado lapso de tempo, não podem ser promovidas sem que haja **cuidados jurídicos com os seus efeitos**.

Partindo de tais premissas surge a questão a ser aqui resolvida: e quando as mudanças do ordenamento jurídico se dão no seio dos nossos tribunais? Como trabalhar os efeitos das decisões judiciais que acabam por promover uma ruptura nas expectativas até então vigentes no ordenamento jurídico? É o que o presente trabalho pretende responder.

3. *O Poder Judiciário como órgão competente para a introdução de normas e a jurisprudência*

De forma muito sintética, norma jurídica é juízo hipotético condicional de valor. Este juízo de valor é extraído de um determinado texto (suporte físico), o qual, por seu turno, é introduzido no ordenamento por agentes competentes para esse fim e nos moldes prescritos pelo sistema jurídico.

¹⁵ Em verdade, o próprio sistema do direito posto reconhece tal fato. Nosso ordenamento é farto em exemplos que servem para atestar tais considerações. O art. 1.º da Lei de Introdução ao Código Civil, ao prever a *vacatio legis*, deixa claro que o direito autoriza alterações em seu bojo, ou seja, ele admite a mudança de certas expectativas que se encontravam sedimentadas no tempo, mas prevê mecanismos para que tais variações não sejam promovidas de forma abrupta, como uma ruptura imediata das expectativas então vigentes. O princípio da anterioridade em matéria tributária e o da irretroatividade da lei penal sancionatória são outros exemplos que demonstram de forma muito clara que o próprio sistema do direito posto prevê mecanismos com intuito de preservar expectativas perpetuadas ao longo do tempo sem que isso implique a atrofia do direito positivo. Ao analisar os exemplos pontuados, resta claro que a afirmação de que a função do direito é a de salvaguardar segurança às relações jurídicas não decorre de meras conjecturas ou de uma escolha ideológica, mas advém de uma análise do dado jurídico por excelência: a norma jurídica. O próprio direito posto elege, por meio de normas jurídicas, a sua função precípua: a de estabilizar expectativas ao longo do tempo, trazendo, pois, segurança às relações sociais.

¹⁶ Para o Ministro do STJ Humberto Gomes de Barros, a segurança jurídica é tão importante que ela se apresenta não só como o fim do direito posto, mas como a finalidade do próprio Estado moderno. Assim são as palavras do citado Ministro do STJ: *...enganam-se, assim, os que se referem ao Princípio da Segurança jurídica. Em rigor, a segurança jurídica é o fim, o escopo que justifica a existência do Estado moderno* (BARROS, Humberto Superior Tribunal de Justiça versus segurança jurídica, in **Revista do Advogado - 20 anos de STJ**. São Paulo, Ano XXIX, n.º 103, maio, 2009. p. 58).

O sistema jurídico, por sua vez, habilita inúmeras pessoas com a aptidão de veicular textos jurídicos dos quais, uma vez interpretados, se extraem normas jurídicas. Talvez os agentes que denotem com maior clareza essa competência sejam os integrantes dos Poderes Legislativos. Outras pessoas, todavia, também são habilitadas pelo sistema jurídico para ejetarem normas. Até mesmo os particulares detêm essa competência. A realização de um contrato de locação é um exemplo disso.

Dentre os sujeitos credenciados pelo ordenamento para veicularem normas jurídicas, destacam-se os integrantes do Poder Judiciário. Os juízes em geral, ao proferirem decisão em um dado processo, veiculam norma jurídica. De uma decisão interlocutória, sentença ou acórdão, sempre se extrai uma (ou mais de uma) norma jurídica.

Convém aqui esclarecer que afirmar que o magistrado veicula norma jurídica não redundaria em dizer que ele atua como mero reproduzidor da vontade do legislador. Sua tarefa não é mecânica, se resumindo a atestar a subsunção de um determinado fato social àquele descrito em um antecedente normativo. A atividade judicante não se resume a simples verificação de existir a subsunção de um determinado fato à norma, caso contrário a interpretação no direito se restringiria à interpretação literal que, em verdade, é apenas o prelúdio ou início de todo e qualquer processo interpretativo¹⁷.

É por isso que para Tércio Sampaio Ferraz Júnior “*a interpretação é um ato de síntese e que o intérprete, para alcançar a “ratio legis”, deve lançar mão de todos os meios doutrinários ao seu alcance*”¹⁸, não podendo ele (intérprete) ficar preso à interpretação literal de um dado dispositivo. Resta claro então que o Judiciário **cria direito**, dando sentido aos textos de lei, na medida em que conforma seu conteúdo. Por outro giro verbal, o que se quer dizer é que “*da inteligência jurisdicional há de ser irrefragavelmente reconhecida como sendo o Direito no caso concreto. Assim, é a interpretação que especifica o conteúdo da norma*”¹⁹. A atividade jurisdicional, portanto, é fonte do direito²⁰. O seu produto (decisões judiciais) é veículo ejetor/criador de normas jurídicas.

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

¹⁷ Para Paulo de Barros Carvalho “*o desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legislativas, edificando as proporções do significado da lei*” (Curso de direito tributário. 17ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 105).

¹⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1988. p. 313.

¹⁹ MELLO, Celso Antônio. *Segurança jurídica e mudança de jurisprudência*, in **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro, Ano 2, n.º 6, p. 327-338, Abr./Jun. 2007.p. 331 (g.n.).

²⁰ Aqui ao se falar em fonte do direito se adota a teoria estampada pelo professor Tárek Moysés Moussallem, em seu livro *Fontes do direito tributário*. A ideia de fonte do direito, por conseguinte, está atrelada ao processo de enunciação (no caso realizado pelo Poder Judiciário). No âmbito judicial, a condução de um processo, com a realização de provas documentais, oitiva de testemunhas, apresentação de petições pelos litigantes, são partes desse processo de enunciação, o qual resultará no produto: decisão judicial veiculadora de norma jurídica (enunciado-enunciado). Alguns vestígios deixados no *corpus* desse enunciado-enunciado é que nos remonta ao processo de enunciação. Trata-se de um processo circular.

natureza sintética, atuando como redutoras de complexidade, na medida em que afastam as outras interpretações possíveis que permeiam a norma jurídica “*sub judice*”. Soma-se ainda a tal argumento o fato das decisões emanadas do Poder Judiciário apresentar caráter de definitividade e oponibilidade em face de terceiros.

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 em gerar expectativas ganha ainda mais força quando veiculada, em casos idênticos, de modo uniforme e repetidas vezes. Nessa hipótese forma-se a jurisprudência.

A jurisprudência é constituída quando o Poder Judiciário caminha em sentido único, i.e., quando atribui uma mesma interpretação a um determinado texto de lei. Em outros termos, há a formação de uma jurisprudência quando há o advento de inúmeras decisões idênticas para compor um mesmo tipo de litígio. Para Heiki Pohl “*uma decisão judicial contém sempre uma pergunta geral com a sua resposta ao lado de uma pergunta singular com a sua resposta. Fazem parte da mesma jurisprudência as decisões que dão a mesma resposta a uma determinada pergunta geral*”²¹.

Partindo desse conceito de jurisprudência, convém agora destacar a sua importância no ordenamento jurídico nacional. Em verdade, os precedentes judiciais sempre foram demasiadamente importantes no sistema da “*common law*”, no qual a jurisprudência apresenta natureza de direito vigente. Já no sistema da “*civil law*”, adotado em nosso país, os precedentes judiciais não apresentam, ou melhor, não apresentavam essa mesma relevância.

Com o passar dos anos essa situação mudou e os precedentes ganharam enorme força. Isso é quase uma consequência lógica decorrente da realidade judicial atualmente enfrentada pelo Poder Judiciário. Em uma sociedade de massa, na qual o acesso ao Judiciário torna-se cada vez mais fácil e na qual as relações jurídicas também são de massa, é natural que o sistema busque soluções cada vez mais breves para eliminar lides, em especial aquelas repetitivas, evitando assim um colapso do Poder Judiciário.

Neste tipo de sociedade, com relações jurídicas de massa, é natural a existência do aumento de demandas e que as questões então debatidas sejam repetidas, alterando-se apenas os pólos litigantes. Daí a importância que se tem atribuído cada vez mais aos precedentes judiciais. Aliás, essa valorização dos precedentes é facilmente percebida se analisarmos nosso ordenamento e, em especial, as recentes reformas de cunho processual sofridas pelo sistema jurídico²².

²¹ POHL, Heiki *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 258.

²² Dentre outras alterações, podemos citar, a título de exemplo, a figura da súmula vinculante, a repercussão geral e o julgamento de recursos repetitivos, bem como a possibilidade de julgamento monocrático de recursos quando estes estão em consonância ou em desconformidade com jurisprudência consagrada de Tribunais Superiores ou até mesmo do Tribunal local.

Essas reformas processuais denotam a enorme importância que nossa legislação mais recente tem atribuído aos precedentes judiciais, ao ponto de alguns doutrinadores defenderem que nosso modelo jurídico atual é um modelo misto, decorrente do ponto de encontro da “civil law” com a “common law”²³.

Mais do que isso, essa preocupação com os precedentes judiciais vem reforçar a importância que as decisões emanadas do Poder Judiciário possuem na criação de expectativas jurídicas. Tratando do assunto, Misabel Derzi defende que a decisão judicial cria direito, constitui algo e que “*esse algo, constituído pela sentença, é o Direito novo, como expectativa normativa. Não apenas o direito ‘inter partes’. A nova norma “judicial” (com seus efeitos específicos ‘ex tunc’ ou ‘ex nunc’), em certo momento, será convertida em expectativa normativa, para aplicação igual aos casos similares que pertencem ao mesmo grupo de casos*”²⁴.

Ao proferir decisão e criar direito “inter partes” o Poder Judiciário está, ainda que de forma reflexa, também originando uma expectativa para os demais jurisdicionados. Como pano de fundo quanto à solução de um caso qualquer, ou seja, de uma lide com interesses subjetivos precisamente delineados, existe sempre uma questão geral relacionada com uma norma geral e abstrata e cuja interpretação judicial trará reflexos aos demais destinatários da citada norma²⁵.

Tais expectativas geradas pelas decisões judiciais apresentam graus diferentes. Quando proferida por um tribunal local apresenta maior capacidade de estabilização do que quando emanada por um juiz singular. Da mesma forma, quando criada por um tribunal superior apresenta uma capacidade de estabilização ainda maior. O fato de ser proferida pelo plenário de um tribunal superior e de redundar em súmulas, inclusive vinculantes, só reforça a capacidade de estabilização de uma dada decisão judicial.

Em razão dessa maior ou menor capacidade de estabilização de uma decisão judicial, Luís César Souza de Queiroz²⁶ defende existir três diferentes graus de interpretação judicial, sendo eles: (i) *interpretação consolidada com eficácia máxima*, (ii) *interpretação consolidada com eficácia moderada* e (iii) *interpretação consolidada com eficácia reduzida*.

²³ Essa é a opinião de Denis Donoso ao afirmar que “*as recentes reformas a que se tem submetido a legislação processual(...)sugerem uma tendência de aproximação do nosso sistema (‘civil law’) ao sistema da ‘common law’, criando um terceiro sistema (que se pode denominar misto)*” (DENOSO, Denis. *Um novo princípio contraditório. Análise da constitucionalidade das técnicas de massificação de soluções e da escalada da importância do precedente judicial*, in **Revista dialética de direito processual**, 2009, p. 26.).

²⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. p. 248 (g.n.).

²⁵ Heiki Pohl ensina que *em toda sentença em processo subjetivo há uma questão geral e uma questão individual. A questão individual diz respeito ao caso concreto e à extensão limitada da parte dispositiva da sentença propriamente dita. Mas, por detrás de toda sentença, existe uma questão geral, uma norma concreta judicial, que se sacou da norma legal que a fundamenta* (POHL, Heiki *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.* p. 258).

²⁶ QUEIROZ, Luís César de Souza. *Aplicabilidade do princípio da irretroatividade à jurisprudência dos tribunais. Interpretação e Estado de Direito*, São Paulo: Noeses, 2006. p. 480.

A interpretação consolidada com eficácia máxima seria aquela decorrente de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de ação direta de inconstitucionalidade (ADin), ação declaratória de constitucionalidade (ADCon), arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), bem como a interpretação transformada em súmula vinculante. Tais decisões teriam grau máximo de estabilização na medida em que apresentam efeitos *‘erga omnes’* e são revestidas de caráter vinculante, não havendo, pois, espaço para uma nova interpretação senão aquela lançada pelo Supremo Tribunal Federal.

Já a interpretação consolidada com eficácia moderada seria proveniente de decisão judicial exarada pelo Supremo Tribunal Federal que resultasse em súmula não vinculante, visto que, embora lhe falte força vinculatória, esta decisão apresenta notória influência nos atos dos jurisdicionados, na medida em que sintetiza o pensamento do principal órgão judicial do país sobre um determinado assunto. O mesmo se aplicaria para as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça que viessem a ser sumuladas.

Por fim, a interpretação consolidada com eficácia reduzida seria aquela oriunda de decisão proferida pelo plenário do STF ou do STJ, ainda que tal decisão não resultasse no advento de uma súmula (vinculante ou não). Isso porque, uma vez proferida uma decisão do plenário de um desses tribunais superiores, entende-se que não há mais discussão sobre a matéria debatida no seio dos principais órgãos judiciais do nosso país, o que confere, conseqüentemente, certeza para que os demais jurisdicionados em idêntica situação sigam o entendimento veiculado por tais pretórios.

Em acréscimo à doutrina de Luís César Souza de Queiroz, entendemos ainda que, **em matéria tributária**, as decisões proferidas separadamente, mas em um mesmo sentido, por todas as turmas de **direito público** de um tribunal superior (no caso STF e STJ), ainda que não veiculadas em sessão do plenário, também teriam o condão de estabilizar expectativas jurídicas com eficácia reduzida, já que, de forma análoga, fariam às vezes de uma decisão plenária.

Por fim, essa classificação quanto à força da eficácia estabilizadora das decisões judiciais também se aplicaria, perfeitamente, aos tribunais locais, sempre que estes sejam encarregados de resolver questão afeta à (in)constitucionalidade de norma em face à Constituição do Estado ao qual pertencem.

Dessa feita, percebe-se claramente que a jurisprudência cumpre com um *“importante papel na busca por **segurança jurídica**, contribuindo para a estabilidade, previsibilidade e confiabilidade do sistema. De fato, a uniformização jurisprudencial proporciona constância de interpretação, o que torna as decisões previsíveis e aumenta a confiança do jurisdicionado em alcançar a tutela pretendida”*²⁷.

²⁷ AMARAL, Bruno Monteiro de Castro. *Segurança jurídica e Estado de Direito em face da recorrente alteração de posicionamento dos tribunais superiores*, in **Sistema tributário brasileiro: uma visão do presente**

Por tais razões torna-se incontestável afirmar que a alteração de uma posição jurisprudencial consolidada, especialmente no âmbito de um tribunal superior, se assemelha e muito com uma alteração legislativa, razão pela qual o tribunal deve tomar um enorme cuidado com os efeitos dessa mudança²⁸. E nem poderia ser diferente, sob pena de o sistema jurídico ser corrompido de tamanha incerteza capaz de aniquilar sua própria estrutura²⁹.

Em face de tais assertivas, i.e., diante da competência do Judiciário em interpretar/criar direito, da unicidade do seu processo interpretativo, da definitividade e oponibilidade das suas decisões, não sobra margem para dúvidas acerca do relevo atribuído à função jurisdicional e da sua importância na conformação de expectativas jurídicas.

O resultado do processo de interpretação do Poder Judiciário – suas decisões – cria sensações jurídicas de certeza e confiança para o jurisdicionado, as quais não podem ser ignoradas em caso de mudança jurisprudencial. Pelo contrário, tais expectativas devem ser respeitadas, em compasso com o que dispõe (dentre outras normas) o princípio da segurança jurídica³⁰. É nesse contexto que surge a possibilidade de os tribunais superiores, em especial do Supremo Tribunal Federal (que é o objeto do nosso estudo), modular os efeitos de suas decisões.

e do futuro. São Paulo: publicação do XXI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, promovido pelo IDEPE. 2007. p. 19 (grifos do autor).

²⁸ Alguns doutrinadores chegam a afirmar que a alteração de um entendimento jurisprudencial consagrado implica alteração do **direito vigente**. Essa é a opinião de Luís Roberto Barroso ao atestar que “*a modificação do entendimento consolidado da Corte sobre determinada matéria modifica o direito vigente e, sob a perspectiva do cidadão, isso equivale, em todos os elementos relevantes, à alteração do próprio texto legislativo*” (BARROSO, Luís Roberto. Mudança de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais, in Revista de Direito do Estado, Vol. 2, p. 261-288, Abril/Junho. 2006. p. 273) (grifo do autor). Essa também é a posição de Clèmerson Merlin Clève, ao dizer que “*os precedentes, mormente os dos tribunais superiores, pelo menos quando não se deparam com uma contradição demasiado grande, são considerados, decorrido algum tempo, ‘direito vigente’, formando-se em gradativa crescente, como complemento e desenvolvimento do Direito estatuído, um ‘direito judicial’*” (CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Crédito-prêmio de IPI e princípio constitucional da segurança jurídica, in Crédito-prêmio de IPI – estudos e pareceres III*. Barueri: Manole, 2005. p. 165).

²⁹ Tratando do assunto, Paulo de Barros Carvalho, quase que em tom de desabafo, professa:

“*Chegando-se a esse ponto, não cabem mais tergiversações e os expedientes retóricos somente serão admitidos para fundamentar a decisão de manter a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das relações já conhecidas pelo direito, ou se anunciar, em alto e bom som, que chegou o reino da incerteza, que o ordenamento vigente já não assegura, com seriedade, o teor de suas diretrizes, que as pomposas manifestações dos tribunais superiores devem ser recebidas com reservas, porque, a qualquer momento, podem ser revistas, desmanchando-se as orientações jurídicas até então vigentes, sem outras garantias para os jurisdicionados*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Segurança jurídica e modulação de efeitos*. p. 204).

³⁰ Compartilhamos do pensamento de Humberto Ávila, para quem “*os princípios descrevem um estado de coisas a ser buscado, sem, no entanto, definir previamente o meio cuja adoção produzirá efeitos que contribuirão para promovê-lo*” (ÁVILA, Humberto Bergmann, *Princípios e regras e a segurança jurídica, in Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*, São Paulo: Noeses, 2005. p. 261).

Em outros termos, uma norma principiológica não prescreve condutas de forma precisa, mas estabelece finalidades a serem perseguidas no ato de sua aplicação. Dessa feita, o princípio da segurança jurídica não delimita uma conduta a ser perpetrada, mas estatui, em contrapartida, finalidades a serem alcançadas, dentre as quais se destacam as ideias previsibilidade, calculabilidade e também estabilidade para quem o direito posto se destina, de forma que estes tenham uma expectativa **jurídica** congruente de seus direitos e deveres, sem, entretanto, delimitar precisamente quais seriam os mecanismos para se atingir tal fim.

Importante apenas ressaltar que o princípio da segurança jurídica não visa estabilizar toda e qualquer expectativa de forma uniforme, mas apenas aquelas prescritas pelo próprio direito, ou seja, que ao direito posto interessam.

4. A modulação de efeitos em controle de constitucionalidade em matéria tributária

Com base nas ideias até então desenvolvidas, resta clara a possibilidade de modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade. Logo, tal modulação também pode ser praticada no seio do controle de constitucionalidade em matéria tributária. E nem poderia ser diferente, já que a

*“...seguridad jurídica em materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. **Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones “que vayan para atrás” cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad em su tratamiento administrativo y jurisdiccional**”³¹.*

Para que se respeite o princípio da segurança jurídica em matéria tributária e para que o direito positivo atinja seu fim nesta seara, o contribuinte deve ter a possibilidade de antever a sua carga tributária, sendo capaz de calcular com certeza os valores por ele devidos até para que possa buscar medidas elisivas com o escopo de minorar o impacto tributário.

Ao pautar sua conduta, o contribuinte deve então poder confiar nas orientações provenientes da Administração Pública, dentre as quais se destacam as sinalizações oriundas do Poder Judiciário. Este Poder, por ser o intérprete máximo das normas jurídicas (inclusive as de natureza tributária), acaba por gerar expectativas nos administrados (no caso contribuintes), expectativas essas que não podem ser alteradas inopinadamente.

O direito de tributar do Estado apresenta estreita relação com o direito de propriedade dos contribuintes, na medida em que se trata de uma mitigação constitucionalmente autorizada a tal garantia. É por isso que em matéria tributária a necessidade de previsibilidade e estabilidade é gigantesca, na medida em que o contribuinte tem que possuir mecanismos seguros para calcular a forma como seu direito de propriedade será diminuído pela tributação. Essa é a razão da tamanha importância atribuída ao chamado planejamento tributário, ao ponto de ser possível afirmar que a liberdade para planejar é direito do contribuinte.³²

Acontece que um planejamento tributário só possível em um Estado que transmita confiança aos seus cidadãos; em um Estado que, ao mitigar direito de propriedade dos seus cidadãos por meio do tributo, o faça com lealdade e boa-fé; em um Estado cujo Poder Judiciário se preocupa com os efeitos nefastos de uma mudança brusca de um entendimento jurisprudencial, ainda mais

³¹ VILLEGAS, Hector B. *Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo*, in **Revista de direito tributário n.º 66**, p. 10. (g.n.).

³² Dito de outra forma, “o princípio da segurança jurídica atua de modo veemente no direito tributário, porquanto o contribuinte tem de fazer seu planejamento tributário sob pena de inviabilizar sua atividade empresarial ou mesmo de pessoa física” (NERY JUNIOR, Nelson. *Boa-fé objetiva e segurança jurídica – eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo tribunal superior*, in **Efeito ‘ex nunc’ e as decisões do STJ**, Barueri: Manole, 2008. p. 99.

quando tal alteração é promovida no seio da sua mais alta corte e no âmbito de controle de constitucionalidade de normas.

Dessa feita, resta patente a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária em prol do contribuinte. A dúvida que agora surge decorre do questionamento quanto à possibilidade de incidência dessa técnica também em benefício do fisco.

4.1 A modulação de efeitos em controle de constitucionalidade em matéria tributária para beneficiar o Estado

A doutrina que trata dessa questão ainda é escassa. Alguns poucos doutrinadores que tratam do assunto defendem sua incidência apenas para os contribuintes. Para tanto, partem do pressuposto de que o princípio da segurança jurídica é uma garantia fundamental e que tais garantias são individuais. Tais garantias existiriam exatamente para tutelar o indivíduo/contribuinte contra abusos estatais. São, portanto, oponíveis ao Estado, não havendo razão para que este as utilize em seu proveito³³.

Nessa linha de raciocínio, Misabel Derzi defende que o Estado não teria confiança a ser protegida. Para a professora, *“todo aquele que tem posição soberana em relação aos acontecimentos/eventos, não tem confiança a proteger”*³⁴, concluindo que *“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 do poder judicial de tributar”***³⁵.

Com o devido respeito, ousamos discordar desse posicionamento. Como visto no presente artigo, desde seu início defendemos que a função do direito é a de estabilizar expectativas jurídicas de modo congruente, i.e., dar segurança às relações prescritas pelo próprio direito. Dar segurança seria a razão de existir do direito posto, razão pela qual, sob tal perspectiva, o princípio da segurança jurídica é a norma demasiadamente importante para o ordenamento jurídico nacional. Tutelar segurança jurídica é tutelar o ordenamento em sua inteireza.

³³ Paulo Roberto Lyrio Pimenta defende, claramente, a impossibilidade quanto à modulação de efeitos em prol do Estado. Segundo o referido professor, *na seara tributária tais princípios (segurança, boa-fé e confiança) estão presentes de maneira marcante, podendo ingressar, dependendo do caso concreto, no juízo de ponderação de bens e interesses, a ser exercitado no momento da definição dos efeitos temporais da decisão e inconstitucionalidade. Como a tendência recente da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem sido a de tutelar os bens jurídicos relacionados com esses princípios, idêntico posicionamento poderá ser adotado diante da decisão de inconstitucionalidade da norma jurídico-tributária, o que significa que a atribuição de eficácia prospectiva poderá ser admitida tão-somente para proteger interesse do contribuinte, e não o do Fisco* (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A atribuição de efeitos prospectivos à decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária em face da recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, in **Revista dialética de direito tributário** n.º 135, dezembro/2006, p. 44) (g.n.).

³⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.* p. 495.

³⁵ *Op. cit.* p. 607 (grifos da autora).

Diante deste quadro, resta claro para nós que o princípio da segurança jurídica é a maior ou mais abrangente norma de todas as normas do nosso ordenamento, razão pela qual restringi-la à figura de uma garantia fundamental seria aminorar sua incidência. Não se duvida da importância das garantias fundamentais e nem que elas se prestam a evitar abusos por parte do Estado, salvaguardando os interesses dos indivíduos. Não é isso. Acontece que mesmo essas garantias, de grande valia ao ordenamento, extraem seu fundamento de validade (materialmente falando) do princípio da segurança jurídica.

No âmbito do direito material, segurança jurídica é a causa primeira, é fundamento de validade das demais normas jurídicas do sistema nacional (inclusive as garantias individuais), motivo pelo qual sua incidência não pode ser restringida para tutelar o interesse de apenas parte dos destinatários das normas jurídicas.

Em acréscimo a tais argumentos, pensamos ainda que, diferentemente do que defende a festejada professora Misabel Derzi, em um Estado Democrático de Direito, no qual os Poderes que o constituem são independentes, o Estado, em sentido lato, não detém relação soberana com todos os acontecimentos que o circundam.

O Poder Judiciário é um Poder absolutamente autônomo, não sofrendo ingerências dos demais Poderes. Suas manifestações são livres. Aliás, é exatamente por isso que a Constituição Federal prescreve em seu art. 93, inciso IX, que suas manifestações (decisões judiciais) devem ser públicas e fundamentadas, pois só assim é possível controlar se essas decisões realmente estão sendo proferidas de forma livre ou se estão sofrendo a indevida intromissão de algum outro Poder.

Portanto, quando há, *v.g.*, uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, órgão máximo do Poder Judiciário brasileiro, no sentido de reconhecer a constitucionalidade de uma determinada exação tributária, tal decisão acaba por criar uma legítima e jurídica expectativa para o Poder Executivo que, por seu turno, conta com os valores a serem percebidos com a arrecadação desse tributo para cumprir com seus deveres.

Havendo uma mudança jurisprudencial por parte da Corte Suprema no caso hipoteticamente desenvolvido, é lógico que há a frustração de uma expectativa, o rompimento da estabilidade jurídica até então existente e, conseqüentemente, notória ofensa aos princípios da segurança jurídica, confiança e boa-fé.

Como dito, o Poder Executivo contava com a receita a ser arrecadada com o tributo até então validado pelo Supremo como constitucional. Tal receita faz parte do orçamento estatal, possuindo então destinação certa para o custeio das atividades desempenhadas pelo Poder Executivo³⁶.

³⁶ Aliás, apesar de ter se manifestado textualmente de forma contrária à modulação de efeitos em prol do Estado em caso de mudança jurisprudencial consolidada pelo STF em matéria tributária, Misabel Derzi deixa escapar que, excepcionalmente e diante de questões relevantes que permeiem um caso concreto, tal técnica pode vir a ser empregada em prol do Estado em matéria tributária. Assim se manifesta a professora em comento:

Em resumo, o que se quer aqui afirmar é que existe um Estado-juiz e um Estado-administração, sendo que os atos emanados do primeiro sob a roupagem de uma decisão judicial, por serem oponíveis a terceiros e aptos a fazer coisa julgada, naturalmente geram uma expectativa aos demais jurisdicionados, dentre os quais o Estado-administração.

Estas expectativas do Estado-Administração criadas com as decisões proferidas pelo Estado-juiz tornam-se ainda mais evidentes quando veiculadas por decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, na medida em que tais decisões apresentam eficácia *erga omnes* e força vinculante.

Aliás, a força vinculante estampada no art. 102, §2º, da Constituição Federal, reforça as considerações aqui pontuadas. Ao se analisar o citado dispositivo percebe-se, claramente, que todos os órgãos do Estado-administração e, inclusive, do próprio Estado-juiz (com exceção apenas do STF³⁷), devem vincular-se às decisões proferidas pelo Pretório Excelso em controle concentrado de constitucionalidade. Esta vinculação é cogente e o seu desrespeito pode inclusive implicar o manejo da reclamação constitucional, capitulada no art. 102, inciso I, alínea I, da *Magna Lex*.

Em se tratando então de Estado-administração, a submissão à decisão proferida pelo STF apresenta ainda mais força, já que a Administração Pública se sujeita ao princípio constitucional da estrita legalidade, só podendo realizar condutas que encontrem guarida na lei. No caso, a decisão proferida pela Corte Suprema no caso de controle de constitucionalidade de normas, por sua natureza cogente e eficácia “*erga omnes*”, se assemelha à lei.

O que se quer dizer é que uma vez proferida decisão pelo Supremo Tribunal Federal na qual se reconheça em ADCon a constitucionalidade de uma determinada exação, o Estado-administração ganha um reforço quanto ao seu dever em exigir tal tributo. Neste exemplo, o princípio da estrita legalidade é reforçado pela força vinculativa da decisão proferida pela Suprema Corte. Nesta senda, mais do que uma expectativa jurídica, a decisão judicial em apreço cria uma obrigação.

Diante dessas considerações, torna-se inegável afirmar que uma decisão judicial proferida pela mais alta corte do país gera uma expectativa jurídica também para o Estado-administração, razão

“...evidentemente, a Constituição da República contém os instrumentos necessários, para proteger fatos e atos pretéritos, se a alteração jurisprudencial surpreender o Ente estatal projetando-o em verdadeiro estado de necessidade administrativa. Estabelecida uma norma judicial durante anos, fielmente observada, a mudança repentina de entendimento, em detrimento do Fisco, não pode criar um dilema (cumprir a decisão judicial ou cumprir os deveres mais elementares de financiamento dos serviços públicos essenciais) com que se projetam as leis orçamentárias e de planejamento para o vazio. A dualidade que o tema **modificações jurisprudenciais** pode envolver leva à possibilidade de modulação dos efeitos, em favor do Estado, em grau, alcance e intensidade, que não podem ser resolvidos neste momento e lugar” (Op. cit.. p. 607) (grifos da autora).

³⁷ O STF pode, por meio do seu Plenário, rever o entendimento anteriormente fixado por esse seu órgão. Frise-, todavia, que as Turmas desse Pretório estão adstritas à decisão do seu Pleno, não podendo, de forma isolada, mudar o entendimento fixado em Plenário. Caso entendam pela necessidade de uma nova discussão acerca da matéria decidida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, as Turmas do STF devem submetê-la a nova apreciação do Pleno.

pela qual, em caso de mudança jurisprudencial, esta expectativa deve ser respeitada³⁸. Por tais razões, a nosso ver é perfeitamente admissível a modulação de efeitos em matéria tributária não só em prol do contribuinte, mas também em benefício do erário, tudo em respeito aos princípios da segurança jurídica, boa-fé e confiança.

4.2 A modulação de efeitos em casos de “*first impressions*”

Outro ponto polêmico quanto à prospecção de efeitos em matéria tributária diz respeito à possibilidade ou não do emprego dessa técnica de julgamento na hipótese de se tratar do primeiro julgamento submetido à apreciação da Corte Suprema, i.e., no caso de não haver uma mudança jurisprudencial consolidada, mas sim uma primeira manifestação do Pretório Excelso sobre a matéria *sub judice*. As decisões exaradas nessa situação são denominadas pelos norte-americanos de *first impressions*. Nesta condição poderia o Supremo modular os efeitos de uma declaração de (in)constitucionalidade?

Misabel Derzi responde a essa questão de forma negativa. Para a citada catedrática *as primeiras decisões, as novas, não desencadeiam os princípios da irretroatividade, nem da proteção da confiança ou da boa-fé objetiva em relação ao próprio Poder Judiciário*³⁹.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, já se manifestou de forma diversa a defendida pela mencionada professora. Quando do julgamento da ADin n.º 2240/BA, a Corte Suprema entendeu pela inconstitucionalidade da norma do Estado da Bahia que criou o Município de Luís Eduardo Magalhães, já que tal norma estaria em descompasso com a regra estampada no art. 18, §4º, da Constituição Federal, a qual estabelece requisitos para a instituição de um novo Município.

Até aquele momento o Supremo Tribunal Federal não havia apreciado outra questão idêntica, mesmo porque a norma constitucional em tese ofendida não constava no texto original da Constituição, tendo sido inserida no ordenamento por meio da Emenda Constitucional n.º 15/96.

Naquele julgamento o Pretório Excelso decidiu pela inconstitucionalidade da norma baiana, mas, mesmo se tratando de “*first impression*”, resolveu, com base nos princípios da segurança jurídica e da continuidade do Estado, modular os efeitos do seu decisório, postergando seus efeitos para vinte e quatro meses após a sua publicação.

Entendemos que o Supremo agiu bem nessa ocasião, já que a simples nulidade da norma baiana não seria capaz de apagar todos os fatos jurídicos provenientes da criação desse pretense

³⁸ Coaduna com tal entendimento o professor Luís César Souza de Queiroz. É o que se extrai do exemplo hipoteticamente formulado pelo tributarista a seguir transcrito:

“*Se o Supremo Tribunal Federal consolida seu entendimento em uma súmula não vinculante no sentido de conceber que um tributo é constitucional e, em decisão posterior, passar a interpretar que é inconstitucional, deve-se também atribuir a esta decisão, excepcionalmente, efeitos ‘ex nunc’ (a partir de agora), de modo que somente os fatos ocorridos após a publicação do acórdão relativo à nova decisão não mais sofrerão a incidência da norma tributária (que até então era considerada constitucional) e, assim, não mais provocarão o nascimento da obrigação tributária*” (QUEIROZ, Luís César Souza, *Op. cit.* p. 483).

³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado, *Op. cit.* p. 529.

Município. Em verdade, declarar a inconstitucionalidade da norma com efeitos “*ex tunc*” nesse caso causaria maiores problemas jurídicos do que a própria postergação dos seus efeitos.

Veja, convém frisar que, em se tratando de uma “*first impression*” por parte do Supremo Tribunal Federal, a regra há de ser, segundo nossa opinião, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos “*ex tunc*”, retroativos. Apenas **excepcionalmente**, diante das particularidades de um caso concreto, poderia a Suprema Corte modular os efeitos da sua declaração de inconstitucionalidade de forma a projetá-los para o futuro.

Essa conclusão sobre a primeira manifestação do Supremo acerca de determinada matéria e a modulação de efeitos também se aplica em matéria tributária. Uma circunstância que em nossa opinião justificaria a prospecção nessa hipótese seria o fato de outros Tribunais (Superiores ou locais) estarem decidindo iterativamente em sentido contrário à posição a ser adotada pelo Pretório Excelso em uma decisão de “*first impression*”.

Um exemplo que ilustra bem o que estamos dizendo é o caso da isenção concedida para as sociedades civis de profissão regulamentada. Durante muito tempo nossos tribunais se manifestaram pela injuridicidade da revogação da aludida isenção pela lei ordinária n.º 9.430/96, já que esta não seria veículo normativo competente para revogar disposição decorrente de lei complementar, no caso a lei complementar n.º 70/91. O Superior Tribunal de Justiça, em 14 (quatorze) de maio de 2003, chegou inclusive a consolidar a matéria por meio da Súmula n.º 276⁴⁰.

Ocorre que, em 17 (dezessete) de setembro de 2008, ao julgar o recurso extraordinário n.º 377.457/PR⁴¹, o Supremo Tribunal Federal resolveu modificar o entendimento jurisprudencial até então pacificado nas demais cortes do país. Assim, validou o disposto no art. 56 da lei n.º 9.436/96, que revogou a isenção concedida pelo art. 6º, inciso II, da lei complementar n.º 70/91.

Neste caso específico é claro que as reiteradas decisões (as quais resultaram em súmula no STJ) favoráveis aos contribuintes e anteriores ao julgamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal inspiraram enorme confiança aos contribuintes (no caso, as sociedades civis de profissão regulamentada). Apesar da inércia do Supremo até então, é inegável que tais decisões criaram uma expectativa legítima nos jurisdicionados e que não poderia ter sido ignorada pela Suprema Corte.

⁴⁰ Súmula n.º 276

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

⁴¹ Ementa

1. Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I).

2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade.

3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes.

4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721.

5. Recurso extraordinário conhecido, mas negado provimento.

(RE 377457/PR – PARANÁ; RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Min. GILMAR MENDES; Julgamento: 17/09/2008; Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

Embora não tenha mudado um entendimento jurisprudencial seu, ao se manifestar pela revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis de profissão regulamentada, o Supremo acabou por alterar a jurisprudência vigente sobre a matéria de todo os demais órgãos do Poder Judiciário, em especial de outro Tribunal Superior, qual seja, o Superior Tribunal de Justiça.

Nesse caso, apesar de se tratar de uma “*first impression*” **por parte** do Supremo, a questão analisada não era uma primeira impressão do Poder Judiciário com um todo, motivo pelo qual entendemos que, em respeito aos princípios da segurança jurídica, da confiança e da boa-fé, deveria o STF, excepcionalmente, ter modulado os efeitos dessa sua decisão, o que não ocorreu no caso em tela⁴².

5. *Modulação e precedentes do STF*

Tecidas tais considerações, cumpre agora analisar algumas decisões do STF acerca da modulação e efeitos em matéria tributária. Para tanto, importante reiterar que a Constituição Federal atribuiu ao Supremo Tribunal Federal a tarefa de zelar pela Constituição Federal e sua prevalência ante as demais normas do sistema. O *caput* do art. 102 da Lei das Leis prescreve expressamente que “*competete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição*” (g.n.).

Para atingir esse fim o constituinte atribui à Suprema Corte, dentre outras funções, a de realizar o controle de constitucionalidade de normas, sendo-lhe privativa essa competência na modalidade abstrata. Ao exercitar esse mister, o Supremo delimita e dá unicidade à interpretação de uma determinada norma. Mais do que isso, diante de tudo o que já fora exposto, suas decisões orientam as condutas dos jurisdicionados, de modo a criar uma expectativa jurídica legítima.

É bem verdade que, durante muito tempo, ao exercer o controle de constitucionalidade de normas, esse nosso Tribunal chancelou a ideia de que norma inconstitucional padece desse vício desde sempre, ou seja, desde seu nascituro. Para essa Corte, a declaração de inconstitucionalidade sempre apresentou efeitos *ex tunc*.

Ocorre que a Corte Suprema revisitou a teoria da nulidade das normas inconstitucionais e passou a admitir a modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade. Um dos primeiros precedentes já após o advento da Constituição Federal de 1988 referia-se ao quinquênio progressivo atribuído aos magistrados mineiros e discutido no recurso extraordinário n.º 122.202-MG⁴³.

⁴² Nesse tópico em particular do julgamento do recurso extraordinário n.º 377.457/PR foram vencidos nesse aspecto os Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto.

⁴³ *Ementa*

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM TESE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALEGAÇÃO DE DIREITO ADQUIRIDO.

Acórdão que prestigiou lei estadual à revelia da declaração de inconstitucionalidade desta última pelo Supremo. Subsistência de pagamento de gratificação mesmo após a decisão erga omnes da corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem, mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte.

Nessa oportunidade, o Supremo reiterou a inconstitucionalidade da lei mineira concessiva desse benefício, mas não declarou a sua nulidade. Os magistrados que já haviam recebido os valores não foram obrigados a devolver aos cofres públicos o montante indevidamente percebido, já que a inconstitucionalidade então reconhecida teve efeitos “*ex nunc*” e não “*ex tunc*”.

Com o advento das leis n.ºs 9.868/9 e 9.882/99 essa técnica de controle de constitucionalidade ganhou maior notoriedade e passou a ser mais empregada. Um dos primeiros precedentes que verificamos no Supremo Tribunal Federal após o surgimento das sobreditas leis é extraído do julgamento do recurso extraordinário n.º 197.917⁴⁴, julgado no ano de 2004.

Naquela oportunidade o Pretório Excelso julgou, em sede de controle difuso, a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 6º da Lei Orgânica do Município de Mira Estrela, no Estado de São Paulo. Referido Município aumentou, indevidamente, o número de vagas para vereadores, em descompasso então com a norma extraída do art. 29, IV, da Constituição Federal.

Ao julgar o caso, o Supremo reconheceu a inconstitucionalidade da norma, mas, por oito votos a três, modulou os efeitos da sua decisão para as eleições seguintes, respeitando os mandatos daqueles vereadores que já haviam sido indevidamente empossados.

Esse julgamento foi emblemático na medida em que a Suprema Corte não só admitiu a modulação de efeitos, se contrapondo à teoria da nulidade das normas inconstitucionais, mas o fez em sede de controle difuso de constitucionalidade, aplicando analogamente o disposto no art. 27 da lei n.º 9.868/99.

Depois desses precedentes, o Supremo também modulou efeitos em declaração de inconstitucionalidade em outras oportunidades. Destaque para as manifestações exaradas na Ação

(Supremo Tribunal Federal – STF; RE n.º 122.202/MG - MINAS GERAIS; RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Min. FRANCISCO REZEK; Julgamento: 10/08/1993; Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA) (g.n.).

⁴⁴ *Ementa*

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.

1. O artigo 29, inciso IV da Constituição Federal, exige que o número de Vereadores seja proporcional à população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c.

(...)

7. Inconstitucionalidade, incidenter tantum, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes.

8. 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. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido.

(Supremo Tribunal Federal – STF; RE n.º 197.917/SP - SÃO PAULO; ../jurisprudencia/l RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA; Julgamento: 06/06/2002; Órgão Julgador: Tribunal Pleno) (g.n.).

Direta de Inconstitucionalidade n.º 3022/RS, bem como nos Recursos Extraordinários n.ºs 328.232 e 442.683.

Em matéria tributária o Supremo Tribunal Federal, em recentes decisões proferidas nos Recursos Extraordinários n.ºs 559.882-9, 559.943 e 560.626, entendeu por bem não só modular os efeitos da sua decisão, mas assim proceder em benefício do fisco. Em tais casos discutia-se a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei n.º 8.212/91, bem com o art. 5º do decreto-lei n.º 1.569/77, os quais previam prazos decadencial e prescricional de dez anos para a cobrança e contribuições previdenciárias.

A Suprema Corte entendeu que tais dispositivos eram inconstitucionais, na medida em que, nos termos do art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, apenas lei complementar poderia tratar de questão afeta à prescrição e decadência em matéria tributária. Entendeu então que nem a lei ordinária n.º 8.212/91, nem o Decreto-lei n.º 1.569/77 seriam veículos normativos hábeis para esse fim, valendo então o prazo de cinco anos prescrito no Código Tributário Nacional.

Ao reconhecer a inconstitucionalidade dessas normas, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem modular os efeitos da sua decisão, admitindo como legítimos os recolhimentos efetuados no prazo e 10 (dez) anos e que não foram impugnados antes da data de conclusão do julgamento em referência⁴⁵.

Quanto à modulação, o Ministro Gilmar Mendes, relator do caso, assim se manifestou:

*Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento*⁴⁶.

Observa-se que o relator do caso fala em repercussão e insegurança como elementos “justificadores” para a prospecção dos efeitos dessa decisão. Em todo caso, não trabalha melhor esses conceitos. Sua manifestação sobre o assunto foi demasiadamente sintética e genérica (repercussão e

⁴⁵ *Ementa*

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

(...)

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. *Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do §1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.*

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. *São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.*

(Supremo Tribunal Federal – STF; RE n.º 556.664/RS - RIO GRANDE DO SUL; RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator: Min. GILMAR MENDES; Julgamento: 12/06/2008; Órgão Julgador: Tribunal Pleno) (g.n.).

⁴⁶ STF, RE n.º 556.664/RS.

insegurança são conceitos extremamente vagos), não servindo, “*data venia*”, de fundamento para a excepcional incidência da modulação.

Para tanto, convém desde já destacar que não estamos diante de uma *first impression* do Supremo acerca do assunto. Esse Pretório, em outras oportunidades, já tinha se manifestado sobre a impossibilidade de lei ordinária tratar de questões afetas à lei complementar em sede tributária. Aliás, o próprio Ministro Gilmar Mendes, ao analisar o mérito da questão, faz alusão a inúmeros precedentes da Suprema Corte, todas pela inconstitucionalidade de leis ordinárias que usurpem, em matéria tributária, competência exclusiva de lei complementar. Dentre os precedentes citados pelo relator, destacam-se os recursos extraordinários n.ºs 138.284-CE, 396.266-3-SC e 106.217-SP.

A Corte Suprema já havia, inclusive, se manifestado pela inconstitucionalidade dos próprios arts. 45 e 46 da lei n.º 8.212/91, por intermédio de inúmeras decisões monocráticas de seus Ministros⁴⁷.

Também não havia, na hipótese em julgamento, uma mudança jurisprudencial. Pelo contrário, o voto do Ministro Relator foi claro em demonstrar os inúmeros precedentes da Suprema Corte no exato sentido em que a questão de mérito foi votada.

O que se percebe é que, nesse caso em especial, não havia segurança jurídica a ser tutelada, muito menos confiança e boa-fé legítima para assegurar a modulação de efeitos em prol do fisco. Pelo contrário, da análise dos precedentes do STF, resta notório que o legislador nacional, ao alterar os prazos decadencial e prescricional para as contribuições previdenciárias por meio de lei ordinária, agiu com notória má-fé, já que sabia (ou ao menos deveria saber) que o Pretório Excelso não coadunava com tal prática.

Aqui, o único limite possível para as repetições de indébito a serem promovidas pelo contribuinte seria o próprio prazo prescricional de 05 (cinco) anos que, a nosso ver, tem início com o pagamento indevido do tributo e não a sua declaração de inconstitucionalidade.

Por tais motivos, resta claro que nessa hipótese não havia expectativa jurídica legítima a ser tutelada, motivo pelo qual a prospecção dos efeitos no controle de constitucionalidade foi, com a devida vênia, equivocadamente exercida.

06. Conclusões

Diante de tudo o que foi afirmado, conclui-se:

⁴⁷ Tal fato é destacado, mais uma vez, pelo próprio Ministro Gilmar Mendes: *Dentre as decisões que trataram de forma direta da validade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que ampliaram os prazos de decadência e de prescrição no caso de contribuições de Seguridade Social, registro decisões monocráticas proferidas nos Recursos Extraordinários 456.750, 5234.856 e 544.361, 548.785, 552.824, Rel. Min. Eros Grau, 552.757 Rel. Min. Carlos Britto, 559.991, 560.115, Rel. Min. Celso de Mello, 537.657, 552.710, 546.046, 540.704, Rel. Min. Marco Aurélio, ao pressuposto que de que a disciplina dos institutos pressupõe lei complementar.* (STF; RE n.º 556.664/RS).

(a) O direito posto apresenta uma função própria: estabilizar expectativas jurídicas no tempo, i.e., trazer segurança às relações prescritas pelo próprio direito;

(b) Diante desse cenário, o princípio da segurança jurídica ganha enorme importância no ordenamento jurídico, ao ponto de uma ofensa a tal norma poder implicar contrariedade ao direito positivo como um todo;

(c) Ao proferir decisões o Poder Judiciário cria norma jurídica, afastando as outras variáveis de interpretação possíveis e delimitando aquela que deve ser seguida pelo jurisdicionado, o que cria uma expectativa jurídica a ser respeitada, em especial quando a decisão é proferida pela Corte Máxima do país, o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade;

(d) Nesse contexto é que surge a possibilidade de, também em matéria tributária, o STF modular os efeitos de sua decisão em sede de controle de constitucionalidade de normas;

(e) A modulação de efeitos é cabível não só em caso de mudança repentina de uma jurisprudência consolidada, mas também quando há uma decisão proferida pelo Supremo na qualidade de “*first impression*”. Nessa última hipótese, diante da análise das circunstâncias que permeiam o caso concreto, bem como de uma análise sistemática da jurisprudência vigente nos outros tribunais, pode sim o STF trabalhar os efeitos de sua decisão. Aliás, é o que este Tribunal deveria ter feito quando do julgamento da isenção da COFINS para as sociedades civis de profissão regulamentada;

(f) A modulação de efeitos é cabível não só em prol do contribuinte, mas também em benefício do Estado. O Poder Judiciário é um Poder autônomo e independente e, como tal, é livre para decidir de acordo com seu convencimento. Por conseguinte, é natural que o Poder Executivo confie na estabilidade das decisões proferidas pelo Judiciário, ao ponto de elaborar seu orçamento e planejar seus gastos com base em interpretações normativas realizadas por tal Poder;

(g) O STF, entretanto, empregou mal o instituto da modulação quando reconheceu a inconstitucionalidade dos prazos decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para contribuições previdenciárias (REs n.ºs 559.882-9, 559.943 e 560.626), mas concluiu, indevidamente, como legítimos os recolhimentos efetuados dentro deste prazo e que não foram impugnados antes da data de conclusão do seu julgamento. O equívoco da Corte decorre do fato dela já ter se manifestado inúmeras vezes anteriormente a esse julgamento pela inconstitucionalidade de lei ordinária que trate de matéria afeta à lei complementar, razão pela qual nesse caso não haveria expectativa jurídica a ser tutelada; e

(h) Por fim, importante frisar que ao se prestigiar a modulação de efeitos em controle de constitucionalidade em matéria tributária não se defende a imutabilidade das interpretações judiciais,

mas sim a segurança quanto aos efeitos dessa alteração, ou, nas palavras da Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha, *a segurança do movimento*⁴⁸.

⁴⁸ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade, in Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. 2^a. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 168 (g.n.).