

A MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

THE TEMPORARY MODULATION EFFECTS OF UNCONSTITUCIONAL DECLARATION IN TAXATION LAW

Andrelise Brugalli

Estudante do Curso de Direito do Centro Universitário da Serra Gaúcha

Caroline Milani

Estudante do Curso de Direito do Centro Universitário da Serra Gaúcha

Danielle Ferronato

Estudante do Curso de Direito do Centro Universitário da Serra Gaúcha

Heitor Reinhardt Martins

Estudante do Curso de Direito do Centro Universitário da Serra Gaúcha

Julia Vist Coin

Estudante do Curso de Direito do Centro Universitário da Serra Gaúcha

Márcio Leandro Wildner

Mestre em Direito. Advogado tributarista. Professor do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

Informações de Submissão

Aceito em: 17/09/2018

Publicado em: 18/12/2018

Palavras-chave

Declaração. Inconstitucionalidade.

Modulação. Segurança jurídica.

Keywords

Declaration. Unconstitutionality.

Modulation. Legal certainty.

Resumo

O presente trabalho analisa a possibilidade de modulação temporal dos efeitos das decisões que declaram inconstitucionalidades em matéria tributária, especialmente em face da proteção dos princípios constitucionais tributários e dos efeitos decorrentes da decisão de inconstitucionalidade. Trata-se de matéria controvertida no âmbito doutrinário e jurisprudencial. Portanto, tem como objetivo analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com relação à norma impugnada desde sua entrada em vigor, através do reconhecimento de sua nulidade por força do artigo 27 da Lei 9.869/99, que dispõe sobre o processo e julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade e das ações declaratórias de constitucionalidade. Após a realização do estudo, observa-se que o controle de constitucionalidade e a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão que declaram a inconstitucionalidade da norma tributária assume especial relevo, notada a impossibilidade de repetição de valores recolhidos em função da norma invalidada e tendo em vista à garantia da segurança jurídica. Nesse sentido, imperiosa a concessão excepcional da modulação dos efeitos futuros das decisões pelo Supremo Tribunal Federal, o qual, na condição de guardião da Constituição, não deve ceder à invocação de argumentos consequencialistas em razões de Estado para reduzir o direito dos contribuintes de pleitearem a restituição das exações tributárias inconstitucionais, pois estaria nesse caso, reduzindo-se a mero tutor de um Estado que se tem por incapaz.

Abstract

This study analyzes the possibility of temporal modulation of the effects of decisions declaring unconstitutionality in tax matters, especially in the face of the protection of the constitutional principles of taxation and of the effects resulting from the decision of unconstitutionality, controversial matter in the doctrinal and

jurisprudential scope. Therefore, it aims to analyze the effects of the declaration of unconstitutionality with respect to the contested rule since its entry into force, through the recognition of its nullity by virtue of article 27 of Law 9.869 / 99, which provides for the prosecution and judgment of direct actions of unconstitutionality and declaratory actions of constitutionality. After the study was carried out, it is observed that the constitutionality control and the possibility of modulating the effects of the decision that declare the unconstitutionality of the tax norm takes on special importance, noting the impossibility of repeating values collected as a function of the norm invalidated and taking into account ensure legal certainty. In this sense, the exceptional granting of modulation of the future effects of decisions by the Federal Supreme Court, which, as guardian of the Constitution, must not yield to the invocation of consequential arguments on grounds of State to reduce the right of taxpayers to plead restitution of the unconstitutional tax exemptions, since it would be in this case, reducing itself to the mere tutor of a State that considers itself incapable.

1 INTRODUÇÃO

A declaração de inconstitucionalidade atinge a norma impugnada desde sua entrada em vigor, através do reconhecimento de sua nulidade por força do artigo 27 da Lei 9.869/99, que dispõe sobre o processo e julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade e das ações declaratórias de constitucionalidade. Entretanto, o instituto da modulação dos efeitos da decisão, aplicado a priori no direito tributário brasileiro, esboça restrições aos efeitos das respectivas normas declaratórias de inconstitucionalidade, devendo ser analisado sob o viés principiológico e prático, uma vez que se torna inviável a sobreposição das razões de Estado em face do direito dos contribuintes.

Nesse sentido, faz-se necessária uma análise desde o surgimento do instituto modulador das decisões que declaram inconstitucionais normas tributárias, desvelando seus fundamentos e importância, para adentrar aos efeitos dessa norma reguladora. Para tanto, serão abordados os percalços enfrentados pelos contribuintes diante do oportunismo político e estatal, que se utilizam da modulação dos efeitos da decisão, instituto que deveria ser utilizado em caráter excepcional, de modo discriminado e planejado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Será investigada a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, no direito tributário, desde o seu surgimento, englobando os seus fundamentos e importância, até os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

2.1 O surgimento do instituto da modulação dos efeitos da decisão

A técnica da modulação de efeitos tem por finalidade assegurar o princípio da segurança jurídica tanto em relação à intangibilidade dos atos praticados ou efeitos produzidos, quanto no que diz respeito ao desestímulo a práticas de atos contrários à Constituição Federal¹. Neste sentido, percebe-se que a modulação dos efeitos da decisão pelo Supremo Tribunal Federal deve proteger os direitos fundamentais dos cidadãos, por meio da decisão sobre o momento de interrupção da eficácia de uma norma inconstitucional, e não restringir direitos dos contribuintes. Por essa razão, a eficácia prospectiva da declaração de inconstitucionalidade somente deve ser aplicada quando realmente houver necessidade, devendo ser demonstrado o impacto absolutamente insustentável para os cofres públicos².

No contexto histórico mundial, existem dois modelos basilares de controle de constitucionalidade: o sistema norte-americano e o sistema austríaco. O primeiro modelo é um controle judicial difuso (todos os órgãos do poder judiciário podem exercê-lo) e incidental (se realiza em meio a um processo judicial, como uma questão prejudicial ao mérito); desenvolvido em razão de um conflito de interesses subjetivos³. O modelo norte americano se caracteriza pela análise de constitucionalidade das leis e dos atos do poder público, ante a um caso concreto.

¹VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificamente em Matéria Tributária. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> . Acesso em 28 de abril de 2017. p.86.

²VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificamente em Matéria Tributária. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> . Acesso em 28 de abril de 2017. p.93.

³PASSOS, Anderson Santos dos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade: A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro.** Disponível em: <<file:///C:/Users/dany-/Downloads/ORIGEM-A-modulação-de-efeitos-nas-decisões-de-inconstitucionalidade.pdf>>. Acesso em 29 de abril de 2017.

Em contrapartida, o modelo austríaco confere a um único órgão central o poder de proferir a inconstitucionalidade das normas, sendo um controle abstrato ou concentrado. O Tribunal constitucional, no modelo idealizado por Hans Kelsen, é autônomo e independente da estrutura ordinária do Poder Judiciário e sua atividade é objetiva, agindo como um verdadeiro legislador negativo. Vale ressaltar que, o sistema de controle de constitucionalidade austríaco serviu de exemplo para toda a Europa ocidental, refletindo, logicamente, nos países latino-americanos⁴

No Brasil, o controle de constitucionalidade é peculiar, apresentando-se como uma mescla dos modelos acima mencionados. Deste modo, o resultado é composto pela existência concomitante dos métodos: *difuso por via de exceção*, no qual qualquer interessado poderá suscitar a questão de inconstitucionalidade; e, *concentrado ou abstrato*⁵, pois atribui ao Supremo Tribunal Federal a competência para apreciar originariamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, de forma abstrata, ou seja, separada do caso concreto.

Destarte, a modulação dos efeitos da decisão pode ocorrer no controle concentrado, no qual, a declaração de inconstitucionalidade possui eficácia objetiva da coisa julgada, que se projeta com efeitos *erga omnes e ex nunc*; bem como, no controle difuso, quando a declaração de inconstitucionalidade tem eficácia subjetiva, uma vez que os efeitos ficam limitados às partes envolvidas no processo, além de serem *ex tunc* (retroativos)⁶. Todavia, em casos excepcionais, os quais envolvam razões de segurança jurídica e relevante interesse social, o STF pode adotar, em sede de controle difuso, a modulação dos efeitos, em recursos extraordinários, ou seja, apesar das normas serem reconhecidamente inconstitucionais desde a sua criação, terão efeitos jurídicos (como se constitucionais fossem) até o termo determinado na decisão de inconstitucionalidade proferida.

Insta destacar que a influente discussão sobre o controle de constitucionalidade das leis e a modulação dos seus efeitos, no direito brasileiro, teve início na construção jurisprudencial,

⁴ PASSOS, Anderson Santos dos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade:** A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro. Disponível em: <file:///C:/Users/dany-/Downloads/ORIGEM-A-modulação-de-efeitos-nas-decisões-de-inconstitucionalidade.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2017.

⁵ PASSOS, Anderson Santos dos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade:** A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro. Disponível em: <file:///C:/Users/dany-/Downloads/ORIGEM-A-modulação-de-efeitos-nas-decisões-de-inconstitucionalidade.pdf>. Acesso em 29 de abril de 2017.

⁶ GOES, Guilherme Sandoval; MELLO, Cleyson de Moraes. **Controle de Constitucionalidade.** Rio de Janeiro: Freitas, 2016. p.193/194.

para posteriormente ser positivada em lei. Porém, não constitui modelo isolado, uma vez que já foi consagrado no direito português, e vem sendo adotado pelos vários sistemas de controle de constitucionalidade, na Alemanha, na Austrália, na Itália, na Espanha entre outros países que adotam modalidades semelhantes quanto à restrição de efeitos da declaração de nulidade⁷. De acordo com a sábia explicação de Fabiana Alves Py Braga, a modulação dos efeitos, em sede de controle difuso, pode ser utilizada excepcionalmente, uma vez que:⁸

Trata-se de casos em que se torna necessário um juízo de ponderação e proporcionalidade, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos *ex tunc* seriam mais prejudiciais à sociedade do que a própria manutenção da inconstitucionalidade, ocasionando danos ao próprio sistema jurídico, prejudicando, inclusive, a própria harmonia da ordem constitucional.

Assim, aos poucos surgiu o entendimento no sentido de possibilitar efeitos *ex nunc* de decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária, ao invés da regra dos efeitos *ex tunc*, culminando na edição da Lei 9.868/99 e a possibilidade da modulação dos efeitos da decisão, com a devida restrição ou ajustes quanto à eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento posterior a decisão. Nota-se que o STF somente pode imprimir efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade se a natural eficácia retroativa desta decisão não for capaz de restaurar o estado de constitucionalidade, ou seja, é possível que a Corte utilize prazos ou regras de transição para evitar que a obrigatoriedade de cumprimento imediato da decisão gere graves prejuízos aos direitos dos cidadãos envolvidos⁹.

2.2 O controle de constitucionalidade e a teoria da nulidade

Indispensável mencionar a existência de uma ordenação vertical no que tange às estruturas normativas, devendo as hierarquicamente inferiores respeitarem as superiores, de

⁷NEVES, Mariana Barboza Baeta. **A Modulação de Efeitos e Sua Aplicação em Matéria Tributária**. Disponível em:

<www.lex.com.br/doutrina_26702022_A_MODULACAO_DE_EFEITOS_E_SUA_APLICACAO_EM_MATERIA_TRIBUTARIA.aspx>. Acesso em 14 de abril de 2017.

⁸ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. Disponível em: <www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em 15 de abril de 2017.

⁹VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança Jurídica e Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificamente em Matéria Tributária. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> . Acesso em 28 de abril de 2017. p.87.

acordo com o escalonamento. Nesse sentido, frisa-se que, no topo da organização, encontra-se a Constituição Federal, que, por sua preponderância, exige a não contrariedade pelas outras normas, sob pena de invalidação.

O denominado controle de constitucionalidade, nas palavras de Alexandre de Moraes¹⁰, significa “verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de um ato normativo com a Constituição, verificando seus requisitos formais e materiais”. Assim, para a averiguação da compatibilidade das normas com a Constituição Federal, alguns requisitos devem ser preenchidos.

Formalmente, destaca-se a observância, na elaboração da lei ou ato normativo, às normas procedimentais elencadas na Constituição, referentes ao processo legislativo, seja no que tange à competência do órgão legislativo para elaborar a lei, seja em relação à observância das regras constitucionais propriamente ditas. Já no aspecto material, a compatibilidade diz respeito ao conteúdo da lei ou ato normativo, que deve estar de acordo com os princípios e regras contidos na Carta Magna.

No que se refere ao controle da constitucionalidade, ressalta-se que, caso não seja verificada a compatibilidade do dispositivo legal com a Constituição Federal, existem duas teorias, que abordam, sob diferentes aspectos, a invalidade da lei: a teoria da nulidade e a teoria da anulabilidade. A teoria da nulidade (sistema norte americano – Marshall) consiste na ideia de que, após constatada a inconstitucionalidade da norma, tal decisão produzirá efeito *ex tunc*, ou seja, retroagirá às situações já consolidadas, levando em consideração que a lei nunca produziu efeitos, tendo em vista que é nula desde que surgiu. Conforme LENZA¹¹:

... trata-se de ato declaratório que reconhece uma situação pretérita, qual seja, o “vício congênito, de “nascimento” do ato normativo. Continua o autor “a ideia de a lei ter “nascido morta” (natimorta), já que existente enquanto ato estatal, mas em desconformidade (seja em razão de vício formal ou material) em relação à noção de “bloco de constitucionalidade” (ou paradigma de controle), consagra a teoria da nulidade, afastando a incidência da teoria da anulabilidade.

Nesse sentido, verifica-se que a decisão de inconstitucionalidade interfere no plano da validade da norma, a qual perde sua força vinculativa em relação às condutas que tem como escopo, face à preexistente declaração de nulidade.

¹⁰ MORAES, Alexandre De. **Direito Constitucional**. Ed. 28. São Paulo: Atlas S.A, 2012. p. 735.

¹¹ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. Ed. 14. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 196.

Em contrapartida na teoria da anulabilidade (sistema austríaco – Kelsen), os efeitos da decisão de inconstitucionalidade são *ex nunc*, motivo pelo qual se consideram válidos os atos praticados anteriormente, sob vigência da norma, até a anulação, sendo que o vício é aferido no plano da eficácia. Portanto, a norma inconstitucional é anulável, convalidando-se de forma válida os efeitos normativos produzidos até a decisão que declara sua inconstitucionalidade, pelo que, aludida decisão tem caráter desconstitutivo (ou constitutivo-negativo)¹².

Em que pese a adoção da teoria da nulidade pelo Direito Brasileiro, verifica-se que esta vem sofrendo mitigação pelo Supremo Tribunal Federal, que decidiu, em alguns casos, pela restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, podendo ter eficácia após a decisão ou outro marco estabelecido. A Lei nº 9.868/99 dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, e positivou tal entendimento, em seu artigo 27¹³:

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.

Conforme referido por Pedro Lenza¹⁴: “trata-se da denominada, pela doutrina, técnica de modulação dos efeitos da decisão e que, nesse contexto, permite uma melhor adequação de declaração de inconstitucionalidade, assegurando, por consequência, outros valores também constitucionalizados, como os da segurança jurídica, do interesse jurídico e o da boa-fé”.

Nesse sentido, importante destacar a necessidade de preenchimento de dois requisitos (formal e material) para que o STF possa limitar os efeitos da decisão, sendo eles: a decisão deverá ser da maioria de 2/3 dos membros do Tribunal, bem como a existência de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, respectivamente.

2.3 Efeitos da declaração de inconstitucionalidade

¹²GOMES, Anderson Ricardo. **Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade**: Relativização da teoria da nulidade do ato contrário à Constituição. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7920>. Acesso em 23 de abril de 2017.

¹³BRASIL. **Lei nº 9.868/99**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 23 de abril de 2017.

¹⁴LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. Ed. 14. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 201.

O controle concentrado surgiu no Brasil com a Emenda Constitucional nº 16/65, sendo importante mencionar que, somente o Supremo Tribunal Federal detém a competência para realizá-lo. Nesse sentido, o controle concentrado de constitucionalidade tem por objetivo afastar do ordenamento jurídico a norma contrária à Constituição, como salienta TRINDADE¹⁵:

O controle concentrado de constitucionalidade tem por objetivo a invalidação de lei ou ato normativo em abstrato. Não existe um caso concreto que suscite inconstitucionalidade nem interesses pessoais envolvidos em direito subjetivo, mas apenas o interesse do Judiciário em expurgar do ordenamento jurídico a norma contrária à Constituição.

Frisa-se que nessa modalidade, o controle de constitucionalidade tem consequência para todos os indivíduos (*erga omnes*), sendo que, por regra, os efeitos da decisão de inconstitucionalidade retroagem inclusive às sentenças transitadas em julgado. Contudo, indispensável destacar que o Supremo Tribunal Federal poderá, apesar da regra ser de retroatividade (*ex tunc*) na pronúncia da inconstitucionalidade, conferir efeito *ex nunc* ou *pro futuro* para o início da eficácia da decisão, a chamada modulação dos efeitos da decisão, abordada anteriormente. Ou seja, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade podem ter eficácia a partir do trânsito em julgado ou outro momento fixado, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Em relação ao controle difuso, destaca-se que, diferentemente do controle concentrado, qualquer juízo ou Tribunal tem a competência para realização do controle de constitucionalidade, levando em consideração que o pedido da parte consiste na defesa de um bem da vida, utilizando-se do fundamento de inconstitucionalidade da lei. Nesse sentido, bem observa TRINDADE¹⁶ que:

O objetivo do controle difuso é resolver um determinado caso concreto que dependa da inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. Por buscar a solução de um caso concreto, apenas as partes podem ser alcançadas pela decisão (efeito inter partes) que retroagirá tornando a lei nula desde a sua edição (efeito extunc).

Importante mencionar que, assim como ocorre no controle concentrado, no difuso verifica-se, em casos excepcionais, a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, em analogia ao art. 27 da Lei nº 9.868/99, levando em consideração que

¹⁵TRINDADE, André. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas S/A, 2011. p. 37.

¹⁶TRINDADE, André. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas S/A, 2011. p. 35.

o efeito retroativo, em alguns casos, pode ser mais ofensivo à sociedade e à ordem constitucional do que a própria manutenção da inconstitucionalidade.

2.4 Efeitos da norma inconstitucional

O controle de constitucionalidade no Brasil resulta da combinação dos modelos concreto e abstrato. Nesse contexto, o controle concreto ocorre incidentalmente ou por via de exceção em qualquer ação submetida à apreciação de qualquer juiz ou tribunal, com origem norte-americana, sendo a sentença declaratória com efeito retroativo, para as partes do processo, ou seja, será *extunc e inter partes*. Já, o controle abstrato, ocorre com ação direta proposta diretamente no Supremo Tribunal Federal, foi inspirado na Constituição da Áustria de 1920, a decisão, será de natureza constituivo-negativa ou desconstitutiva, com efeito retroativo e aplicada contra todos, ou seja, será *ex tunc e erga omnes*.

Nota-se, então, que a regra, na norma brasileira, é o efeito retroativo da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei. Em outras palavras, significa que a norma jurídica inconstitucional é nula, ou seja, retirada do ordenamento jurídico desde o seu nascimento. No entanto, passou-se a admitir a mitigação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sendo que em casos determinados, acolheu-se a tese da anulabilidade do ato inconstitucional, com outorga de eficácia *ex nunc* ou mesmo exclusivamente *pro futuro* à decisão do Poder Judiciário. Tal fundamento tem como base a boa-fé, uma vez que regula as relações entre particulares e o poder Judiciário antes da declaração de inconstitucionalidade.

A lei 9.868 de 1999 disciplina o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade, em seu artigo 27, como referido anteriormente, a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, ao ser declarada em virtude de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, por maioria de dois terços de seus membros, poderá o Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela terá eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Através dessa positivação, a lei reconhecida como inconstitucional passou a ter a possibilidade de ser anulável e não, necessariamente, nula. Assim, o Supremo Tribunal Federal pode outorgar *ex nunc* ou *pro futuro* à sua decisão que declare a inconstitucionalidade da lei quando atendidos os pressupostos legais, razões de segurança jurídica ou de relevante interesse

social e a deliberação de dois terços dos membros do Egrégio. Verifica-se então, que a outorga dos efeitos prospectivos é prevista nas ações de controle abstrato, sendo também, possível, quando a nossa Suprema Corte atua como instância revisora de lides concernentes a casos concretos instaurados em instâncias inferiores.

Contudo, trata-se de instituto regulador excepcional, consonante lição de Vicente, em sua obra Controle de Constitucionalidade:

A declaração de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos (*ex nunc*) ou a partir de outro momento fixado pelo STF (*pro futuro*), porém, é medida excepcional, tanto no controle abstrato quanto no controle concreto. A tradição do direito brasileiro continua sendo a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *extunc*, reconhecendo a nulidade da lei.¹⁷

A regra, portanto, continua sendo a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *extunc*. Havendo a possibilidade de restringir a eficácia da decisão, reconhecendo a validade da lei tida como inconstitucional, quando implicar razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

2.5 Princípios atinentes à limitação temporal dos efeitos da decisão.

No ordenamento jurídico pátrio, admite-se a modulação de efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei, ou, também, de normas inconstitucionais em constitucionais. Assim, apesar da regra geral ser a da nulidade *ipso jure* e *ex tunc*, ante a constatação de vício de nulidade, desde a sua criação, o ordenamento jurídico brasileiro permite que tais normas declaradas inconstitucionais continuem a gerar eficácia no mundo jurídico, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Como já dizia Pontes de Miranda, “um dos problemas de mais relevo prático e mais elegante que se possa encontrar, hoje, em direito constitucional é o da concepção da natureza da sentença sobre anticonstitucionalidade da lei no tocante à sua eficácia¹⁸”. Nesse sentido, para fins de assegurar a segurança jurídica ou resguardar o excepcional interesse social, abre-se a

¹⁷PAULO, Vicente. **Controle de Constitucionalidade**. Ed. 8. Rio de Janeiro: Método Editora, 2008. p. 169.

¹⁸BRAGA, Luiz Felipe Nobre. **A técnica da modulação dos efeitos da decisão no controle difuso de constitucionalidade**: interpretação extensiva do artigo 27 da lei 9.868/99. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6577>. Acesso em março de 2017.

possibilidade de mitigação da teoria da nulidade e a conversão do efeito “*ex tunc*” para “*ex nunc*”, por decisão de 2/3 dos ministros do STF. Vejamos os dispositivos *ipter litteris*:

Artigo 11 da Lei 9.882/99. 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.

Artigo 27 da Lei 9.868/99. 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.

Assim, caberá o afastamento do princípio da nulidade quando demonstrado que a declaração de inconstitucionalidade traria danos à segurança jurídica ou a algum outro valor constitucional diretamente vinculado ao interesse social. Portanto, é possível a limitação temporal de efeitos da decisão a fim de se preservar alguns princípios como o da segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

O princípio da segurança jurídica versa, principalmente, sobre a imutabilidade dos atos jurídicos realizados, neles compreendidos os negócios jurídicos celebrados entre particulares ou que envolvam a administração pública, sustentando com isso a estabilidade social frente às constantes modificações efetuadas no direito. Com o intuito de trazer estabilidade para as relações jurídicas, o princípio se divide em duas partes: uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva¹⁹. A natureza objetiva versa sobre a irretroatividade de nova interpretação de lei no âmbito da Administração Pública. Já a natureza subjetiva trata da confiança da sociedade nos atos, procedimentos e condutas proferidas pelo Estado.

Tal princípio segue positivado na redação dada pelo artigo 2º, caput, da Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo):

Art. 2º, caput: A administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência. Grifo nosso.

¹⁹SOUZA, Jefferson Augusto Castelo Branco Furtado. **Princípio da segurança jurídica**. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-seguranca-juridica,30001.html>>. Acesso em 19 de abril de 2017.

Nesse sentido, a garantia de seguridade num ato determinado juridicamente permite que se estabeleça um Estado uniforme e sustentável do ponto de vista jurídico. Partindo de tais premissas, os legisladores permitiram a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, posto que a analogia feita importa, segundo Luiz Felipe Nobre Braga²⁰, na “estabilidade dos atos praticados”.

Outrossim, com a previsão do artigo 27 da Lei 9.868/99, aplica-se o mesmo direito independentemente de não haver regulamentação expressa, podendo o magistrado tentar entender os casos concretos como fatos sociais, e assim, interpretar a possibilidade da utilização do princípio em toda e qualquer oportunidade que for “pertinente”. Dessa forma, o princípio da segurança jurídica como uma das determinantes para a modulação dos efeitos de decisão que declare inconstitucional determinada norma, gera certa insegurança jurídica. Tal antinomia advém justamente da amplitude delegada aos ministros, que arbitram de modo discricionário quais casos podem atentar à segurança jurídica.

No que concerne ao princípio do excepcional interesse social, este impera no Estado Democrático de Direito, de forma a garantir a prestação máxima do Estado que se traduz na concepção de bem comum, primando pela satisfação da coletividade enquanto esta representar a maioria. Por meio de tal princípio, o judiciário, em casos que envolvam o próprio Estado, traduzido em entidades autárquicas ou na figura da própria administração pública em âmbito municipal, estadual e federal, pondera o conflito de interesses, de forma que, ao versar sobre inconstitucionalidade, em certos casos não aplique o efeito da decisão costumeira. Ou seja, em certas situações aplica-se o efeito da decisão com alguma reserva, que permita a minimização dos efeitos atinentes a determinado grupo majoritário, tendo em vista o excepcional interesse social.

Nota-se que os princípios do excepcional interesse social e da segurança jurídica se complementam e juntos compõem a decisão, quando utilizados. Ocorre que, não há concepção expressa na legislação que determine de modo taxativo, quais as circunstâncias que caracterizam a eventual insegurança jurídica ou o excepcional interesse social, ficando a cargo dos ministros delimitarem no caso concreto a ocorrência ou não, de motivo que enseje a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

²⁰BRAGA, Luiz Felipe Nobre. **A técnica da modulação dos efeitos da decisão no controle difuso de constitucionalidade**: interpretação extensiva do artigo 27 da lei 9868/99. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6577>. Acesso em março de 2017.

No direito tributário, objeto do presente estudo, há na jurisprudência inúmeros casos acerca da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, entretanto denota-se certa resistência na aplicação prática, tendo em vista a subjetividade dos termos “insegurança jurídica” e “excepcional interesse social”. Veja-se:

Ementa: Embargos de declaração no recurso extraordinário. **TRIBUTÁRIO**. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. 1. **A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.** 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. Embargos de declaração não acolhidos. (STF - RE: 559937 RS, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 17/09/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 13-10-2014 PUBLIC 14-10-2014). Grifo nosso.

Ementa: RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM PROPÓSITO MODIFICATIVO. CONHECIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. **TRIBUTÁRIO**. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO IDÔNEA. SÚMULA 284/STF. **O pedido de modulação dos efeitos de decisão que reconhece a inconstitucionalidade de norma deve ser motivado. Em especial, por se tratar de matéria tributária, essa demonstração deve ser especialmente precisa, objetiva e rigorosa, dado ser um truísmo qualquer alegação genérica de que os valores recolhidos devem ser empregados em finalidade pública.** Precedentes. No caso em exame, os agravantes se limitam a afirmar orisco iminente de se inviabilizar, doravante, a prestação de assistência a saúde dos servidores públicos mineiros pelo Estado de Minas Gerais, via IPSEMG”, sem trazer sequer um único elemento capaz de comprovar tal especulação. Impossibilidade de se bem compreender o quadro fático-jurídico (Súmula 284/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (STF - RE: 634578 MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 08/05/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-102 DIVULG 24-05-2012 PUBLIC 25-05-2012). Grifo nosso.

De outro modo, há casos onde restou deferida e determinada a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Veja-se:

Ementa: **TRIBUTÁRIO**. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 173, I, DO CTN. MULTA DO ART. 538 DO CPC. AFASTAMENTO. (...) 2. Deste modo, como bem decidiu o juízo sentenciante, deve a autoridade fazendária abster de exigir a inclusão dos débitos previdenciários decaídos na dívida a ser consolidada para fins do parcelamento previsto na Lei nº 11941. Resta, então, saber em que extensão ocorreu a decadência - ponto em relação ao qual se insurge a Fazenda Nacional - e sobre possibilidade de aproveitamento das parcelas pagas de créditos previdenciários decaídos consoante a SV nº 08, pretensão recursal da impetrante. 3.

Não é possível o aproveitamento dos valores quitados, até 11/06/2008, relativos a créditos previdenciários atingidos pela decadência quinquenal (SV nº 08), se não houve pleito de restituição até aquela data, em razão da modulação dos efeitos da decisão proferida pelo STF no RE nº 559.943. 4. No RE nº 559943, julgado em 11/06/2008, o STF declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que previam o prazo decenal de decadência/prescrição das contribuições da Seguridade Social, mas fixou os seus efeitos "de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nessas condições com exceção das ações já propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, ...o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nessas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte...". 5. A diferenciação feita pela impetrante entre restituição dos valores antes pagos (vedada pelo STF) e amortização destes na dívida a ser parcelada (a seu ver, possível) é meramente conceitual, importando, na prática, os mesmos efeitos, qual seja a devolução do indébito por uma via ou outra. Na realidade, a impetrante pleiteia, sob o nome de amortização, a compensação do que pagou indevidamente, sendo pressuposto de tanto o reconhecimento de crédito em seu favor. Crédito esse que inexistente, em razão dos **efeitos ex nunc da decisão de inconstitucionalidade**. (...) Apelação da impetrante a que se dá provimento parcial. Apelação da Fazenda Nacional a que se dá provimento para reconhecer a decadência em menor extensão do que a verificada na sentença. Remessa obrigatória provida em parte. (TRF-5 - REEX: 86141620104058100, Relator: Desembargador Federal José Maria Lucena, Data de Julgamento: 24/07/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: 31/07/2014). Grifo nosso.

O *leading case* mais recente, objeto de grande discussão jurídica acerca do tema, foi o julgamento do RE 574706, em 15 de março de 2017, cuja publicação se deu em 02 de outubro de 2017, que versou sobre o Tema 69 do STF, qual seja, “a Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins”. Embora o entendimento tenha sido firmado no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins, resta pendente o deslinde do feito, uma vez que o STF não chegou a analisar os Embargos de Declaração do ente Fazendário que visam a modulação dos efeitos da decisão.

Através da complementação da *decisum*, os ministros podem, se vislumbrarem razão de “insegurança jurídica” e “excepcional interesse social”, definir que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade abrangerão apenas dado grupo de contribuintes, por um lapso temporal. Assim, podem determinar a modulação “para frente”, para que a decisão passe a valer a partir de 1º de janeiro de 2018; a modulação tradicional, ou seja, que passasse a valer apenas para aqueles que já haviam ajuizado ação no Judiciário; ou da forma como melhor atender a segurança jurídica e o interesse social.

Nesse sentido, vale repensar se de fato tal medida alcança o objetivo final, qual seja, primar pela segurança jurídica e pelo interesse social, uma vez que a depender do entendimento que será firmado, inúmeras empresas que ingressaram com a discussão e que ensejaram a

declaração de inconstitucionalidade, podem ter seu direito extinto. Da mesma forma, empresas que igualmente recolhem o tributo da forma como recentemente declarada, inconstitucional, podem não ter direito a reclamar pelos valores indevidamente pagos nos últimos cinco anos, conforme prevê o artigo 168 do CTN.

Assim, no caso da decisão em comento, sem a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade frente à crise econômica que assola o país, a Fazenda Pública teria que restituir um montante voluptuoso aos contribuintes, e isto certamente traria impactos imensuráveis à economia do país e à sociedade. De outra banda, diante da discricionariedade da previsão legal que trata da modulação dos efeitos da decisão, aquela medida que deveria assegurar o interesse social e a segurança jurídica, pode se tornar objeto de “política”, utilizado para atender os interesses daqueles que detêm o poder e assim, promover certa “insegurança jurídica”.

Portanto, o princípio da segurança jurídica, bem como o conceito do excepcional interesse social é deixado a critério dos ministros, que se utilizam do princípio da proporcionalidade para justificar a aplicação ou não da modulação dos efeitos da decisão. Assim, a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade recebe críticas em decorrência da liberdade que concede aos magistrados para decidirem conflitos, conforme assenta Daniel Sarmento:

Assim, entendemos que o princípio da proporcionalidade, que vem sendo utilizado com um eficiente instrumento de solução de conflitos, especialmente em relação aos princípios, quando funciona como uma diretriz a ser observada pelo intérprete, quando se está a ponderar sobre conflitos constitucionais. Porém, recebe críticas em decorrência da liberdade que concede aos magistrados para decidirem conflitos. A doutrina brasileira é uníssona ao atribuir ao princípio da proporcionalidade três elementos essenciais, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade stricto sensu, destacando que não basta o atendimento de um elemento apenas, mas tão-somente a conjugação de todos.²¹

Parte da doutrina assevera que não há necessidade de se legislar para garantir a modulação dos efeitos em sede de controle difuso de constitucionalidade, assim como fazer o uso por analogia do art. 27, da lei n. 9.868/99 e do art. 11, da lei n. 9.882/99, diante do Princípio da proporcionalidade²². Nada obstante, o tema é rico e comporta múltiplas facetas, uma vez que

²¹SARMENTO, Daniel. **Eficácia temporal do controle de constitucionalidade** (o princípio da proporcionalidade e ponderação de interesses) das leis. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, p.27-40. n. 212. abr./jun. 1998.

²²ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em 15 de abril de 2017.

embora trate de uma prática jurídica “antiga”, ausente uma pauta de valoração pelo Supremo Tribunal Federal, acerca das razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social a justificar a restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, consoante o artigo 27 da Lei 9.868/99 e o artigo 11 da Lei 9.882/99.

3 METODOLOGIA

Para a realização do presente trabalho, cujo problema de pesquisa é a utilização da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, no direito tributário, utilizada como subterfúgio estatal, foi utilizado o método de procedimento histórico, pois preenche os vazios dos fatos e acontecimentos, apoiando-se em um tempo, mesmo que artificialmente reconstituído, que assegura a percepção da continuidade e do entrelaçamento dos fenômenos. Ainda, foi abordado o método bibliográfico, identificando e comparando o entendimento de renomados doutrinadores e recentes julgados a respeito do tema tratado.

Dessa forma, no presente trabalho abordou os procedimentos de pesquisa descritivos e explicativos, utilizando-se de meios bibliográficos, bem como, fontes jurídicas, objetivando resultados qualitativos, por meio dos quais, compreender-se-á a aplicação e consequências da modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária.

4 ANÁLISE E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Diante de tal estudo, nota-se que é cabível a modulação dos efeitos da decisão no controle difuso, com relação ao dispositivo do controle concentrado, objeto do artigo 27 da Lei Federal nº 9868/99, diante da prevalência do pensamento de que todos os efeitos da norma inconstitucional declarada nula sejam desconstituídos.

Notadamente, o advento do instituto da modulação dos efeitos representou a flexibilização do dogma da nulidade da lei inconstitucional. Assim o STF outorgou a possibilidade de restringir os efeitos das decisões inconstitucionais (efeitos *ex tunc*) ou decidir que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Transcorre que para alguns estudiosos do Direito, o reconhecimento da nulidade da lei inconstitucional concebe uma situação jurídica ainda mais inconstitucional e perpetua verdadeiras injustiças.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que a modulação dos efeitos da decisão mesmo sendo uma medida prevista apenas para o controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo tem adotado esta técnica em casos de controle difuso, gerando divergência entre os doutrinadores. Estes só convergem quanto à necessidade da realização da técnica em casos excepcionais, deixando a cargo da própria Corte a justificativa para utilização de tal instituto, seja por razão de política judiciária, ou por imposição constitucional²³.

O princípio da nulidade da norma inconstitucional continua a ser a regra do sistema de jurisdição constitucional no Brasil, sendo afastado somente nos momentos em que a sua ocorrência possa culminar em lesões mais graves aos bens jurídicos coletivos. O afastamento do princípio da nulidade dependerá de um severo juízo de análise que faça prevalecer a segurança jurídica. Em razão dos princípios constitucionais tributários, como a segurança jurídica, constata-se que a modulação dos efeitos deve ter incidência nas decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, somente podendo ser invocada para a proteção das garantias e direitos.

Ocorre que, vislumbra-se na conjuntura judiciária brasileira, a utilização da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário, como subterfúgio estatal. Nesse sentido, reiteradamente a Fazenda Pública utiliza argumentos econômicos para justificar o pedido de atribuição de efeitos futuros às decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária. Entretanto, a falta de taxatividade para a concessão excepcional da modulação dos efeitos futuros das decisões pode levar a uma grave insegurança jurídica.

Assim, é essencial que o Supremo Tribunal Federal, no exercício de seu trabalho como guardião da Constituição, não se sensibilize com a invocação de argumentos consequentialistas

²³ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em 15 de abril de 2017.

em razões de Estado para reduzir o direito dos contribuintes de pleitearem a restituição das exações tributárias inconstitucionais, reduzindo-se ao papel de mero tutor de um Estado que se tem por incapaz.

REFERÊNCIAS

ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRAGA, Luiz Felipe Nobre. **A técnica da modulação dos efeitos da decisão no controle difuso de constitucionalidade: interpretação extensiva do artigo 27 da lei 9868/99**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6577>. Acesso em: 30 de mar. 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 abr. 2017.

BRASIL. **Lei nº 9.868/99**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em 23 de abril de 2017.

GOMES, Anderson Ricardo. **Modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade: Relativização da teoria da nulidade do ato contrário à Constituição**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7920>. Acesso em: 23 de abril de 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Ed 26. rev., atual. e ampl., São Paulo: Atlas, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. Ed. 9. rev. e atual, São Paulo: Saraiva, 2008.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. Ed. 14. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. 2. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MORAES, Alexandre De. **Direito Constitucional**. Ed. 28. São Paulo: Atlas S.A, 2012.

NASCIMENTO, Carlos Valdnerdo; DELGADO, José Augusto. **Coisa julgada inconstitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

PAULO, Vicente. **Controle de Constitucionalidade**. Ed. 8. Rio de Janeiro: Método Editora, 2008.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria Geral da constituição e direitos fundamentais**. Ed. 11. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARMENTO, Daniel. **Eficácia temporal do controle de constitucionalidade (o princípio da proporcionalidade e ponderação de interesses) das leis**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 212, p.27-40. abr./jun. 1998.

TRINDADE, André. **Manual de Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas S/A, 2011.
