

**O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE  
NA MODULAÇÃO DOS EFEITOS  
INTERTEMPORAIS DO CONTROLE  
CONCENTRADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA  
E A (IN)SEGURANÇA JURÍDICA DO  
CONTRIBUINTE**

THE CONSTITUTIONALITY PRADOX IN  
THE TEMPORAL EFFECTS' MODULATION OF  
CONCENTRATED ON TRIBUTARY SUBJECT  
AND THE LEGAL (UM)SECURITY OF  
TAXPAYER

**Vinícius Marin Cancian\***  
**Sergio Tibiriça Amaral\*\***

**Como citar:** CANCIAN, Vinícius Marin. AMARAL, Sergio Tibiriça. O controle de constitucionalidade na modulação dos efeitos intertemporais do controle concentrado em matéria tributária e a (in)segurança jurídica do contribuinte. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 16-47, ago. 2017. DOI: 10.5433/1980-511X.2017v12n2p16

**Resumo:** O presente trabalho tem como objetivo analisar a modulação dos efeitos intertemporais da decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade, promovido pelo Supremo Tribunal Federal, quando o objeto da decisão pretoriana recair sobre o direito substancial tributário. A partir da observação feita, serão tecidas críticas à aplicação desenfreada do artigo 27 da

\* Mestrando em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Aluno especial do programa de mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina/PR (UEL). Pós-graduando em Direito Processual Civil pelo Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente. Parecerista da Corte Interamericana de Direito Humanos. Professor Assistente pelo Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente. Advogado.vinicius.marin.cancian@hotmail.com

\*\* Doutor em Sistema Constitucional de Garantias pela ITE. Mestre em Direito das Relações Públicas pela Universidade de Marília. Mestre em Sistema Constitucional de Garantias pela Instituição Toledo de Ensino. Especialista em interesses difusos e coletivos pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo. Bacharel em Direito na Faculdade de Direito de Bauru – ITE. Professor titular e coordenador da graduação da Faculdade de Direito de Presidente Prudente (Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente). Professor do Programa de Pós-Graduação

lei nº 9.868/99, por meio da explicitação do paradoxo de constitucionalidade deste dispositivo legal, em confronto com a segurança jurídica e boa-fé objetiva. Pugna-se, ao final, pela adoção de um caráter interpretativo minimalista e critérios restritivos e objetivos na efetivação da modulação intertemporal em matéria tributária.

**Palavras-chaves:** Controle de constitucionalidade. Modulação intertemporal. Segurança jurídica. Boa-fé objetiva. Paradoxo de constitucionalidade.

**Abstract:** This paper aims to analyses the effects' modulation of unconstitutional decision on Tax Law, in the ambit of the constitutional control promoted by the Brazilian Supreme Court. From this observations, will be criticized the immoderate application and trivialization over the article 27 of law 9.898/99, through its constitutionality paradox, if compared with the legal security and objective good faith, proposing the adoption of a minimalist process and restrictive/objectives standards of interpretation in the utilization of effects' modulation over tributary subject.

**Key-words:** Constitutionality control. Effects' modulation. Legal Security. Objective good faith. Constitutionality paradox.

da Instituição Toledo de Ensino (ITE). Professor convidado da Pontifícia Universidade Católica do Paraná e professor orientador da Especialização em Direito Público da Universidade Estadual de Londrina. Membro do conselho editorial da Revista Intertemas, da Revista Intertemas Eletrônica, da Revista Argumenta, do programa de mestrado da Faculdade de Direito do Norte Pioneiro, da Revista IMES-USCS Direito. Membro não residente da Asociación Colombiana de Derecho Procesal Constitucional. Membro-fundador da Asociación Mundial de Justicia Constitucional e membro vogal para o Brasil.  
coord.direito@toledoprudente.ed.br

## INTRODUÇÃO

A evolução da ciência do Direito, que segue o trafego dinâmico das relações sociais, concretiza e amolda conceitos jurídicos clássicos, e passa a orbitar em outras esferas de análise. Conceitos como segurança jurídica e boa-fé objetiva, que antes se restringiam aos contornos mínimos das avenças particulares, paulatinamente, com as insurgentes necessidades humanas de impor limites à máquina absolutista, seguida pelo Leviatã liberal do Estado Patrimonialista, passaram a ser estendidos à governadoria da administração pública.

A transposição desses conceitos impulsionou avanços sociais irremediáveis, ao ponto de as próprias Constituições passarem a restringir a atuação do Estado em balizas éticas e confiáveis.

O desiderato do corpo social, incessante quanto a obter de seus representantes respostas dignas e justas sobre seus interesses e consciente quanto aos avanços da segurança jurídica e boa-fé, focou seus olhos e questionamentos sobre uma importante atividade estatal: a arrecadação fiscal. Cada vez mais passou a se exigir transparência, motivação e coerência na destinação das verbas oriundas da milenar atividade de tributação. Só que mais ainda, a par da boa-fé, a sociedade começou a demandar e esperar do Estado-Fisco atitudes probas, que prezassem pela confiança, como uma contrapartida da legitimação democrática que os eleitos tinham a partir da representação popular. A confiança (e boa-fé), portanto, que era depositada ascendentemente teve, também, de fazer o caminho inverso e se espriar por toda máquina estatal, inclusive pelo Poder Judiciário.

Em meio a esse processo de consolidação e edificação da boa-

fé como pilar das relações civil-estatais, no Brasil, principalmente a partir dos anos 2000, surge calorosa discussão envolvendo elementos do direito tributário. Neste contexto, teóricos passaram a inquirir sobre a segurança jurídica do contribuinte, ao se operar a modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, sobre lei ou ato normativo que institui ou majora tributo.

Neste sentido, emerge o questionamento se, em momento ulterior, a constitucionalidade do ato normativo que instituiu ou majorou o tributo é questionada e cassada. Haveria fundamento jurídico suficiente que autoriza a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, de modo a afastar sua repetição? Qual, portanto, a segurança jurídica que deve prevalecer? A do Estado, ao não poder arcar com enorme prejuízo financeiro? Ou a do contribuinte, que teria direito à restituição desses valores?

Tendo em mente o exposto, aloca-se como cerne de pesquisa questões afetas à segurança jurídica e boa-fé objetiva na relação fisco-contribuinte. Objetiva-se, portanto, a partir de uma metodologia de pesquisa em que se adotou o sistema dedutivo, viabilizar alternativa juridicamente válida à salvaguarda de direitos e garantias aparentemente conflitantes no âmbito do controle de constitucionalidade concentrado de normas tributárias.

## **1 O CONTEÚDO DA SEGURANÇA DAS RELAÇÕES JURÍDICAS ENQUANTO GARANTIA INDIVIDUAL**

A segurança jurídica consiste em garantia individual fundamental esculpida no texto da Constituição Republicana, contudo, não de uma maneira expressa, mas sim de uma forma implícita, travestida através dos

institutos do direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Seu escopo maior tende a atrelar-se à sucessão de leis no tempo, como forma de tutelar, especialmente, a estabilidade dos direitos subjetivos do particular (DA SILVA, 2014, p. 436), em face dos voláteis influxos legiferantes do Estado<sup>1</sup>. Quando se retrata a garantia da segurança das relações jurídicas, se depara, em verdade, com verdadeiro estado de espírito de certeza que a norma pode (e deve) gerar nos seus destinatários, de modo a não lhe proporcionar surpresas negativas quando for substituída por outra. Veja que a eficácia de certa norma legal carrega em si mesma este juízo de certeza, pelo qual os direitos que lhe forem afetos continuarão com a mesma regulação normativa, ainda que sobrevenha no tempo indeterminadas regras que alberguem os mesmos fatos.

O juízo de certeza que a segurança jurídica proporciona, através de uma vedação do “efeito surpresa”<sup>2</sup>, quando deixa de ser analisado sob a mera ótica da sucessão de leis no tempo e passa ter aplicabilidade nas relações interpessoais dos particulares (e nas relações com o próprio Estado, como será visto adiante), passa a ter disciplina específica, com capitulação jurídica distinta, mas que também tem como escopo afastar aquilo que não é legitimamente esperado, denominando-se boa-fé

1 A segurança das relações jurídica, para Jorge Reinaldo Vanossi, citado por José Afonso da Silva (2014, p. 436), é o “[...] conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”. Por sua vez, o constitucionalista pátrio completa o conceito e delinea consequência da visada garantia, ao estatuir que (2014, 436): “[...] uma importante consequência da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal normal é substituída”.

2 Vinícius Casalino (2012, p. 163-164) trata do princípio da segurança jurídica como um *sobreprincípio* que informa todo Estado de Direito, uma vez preenche de conteúdo significativo e densidade valorativa todos os demais tipos normativos, independentemente de sua hierarquia. Quando relacionado à certeza do direito, fazendo um cotejo do sobreprincípio no bojo das relações tributárias, o autor verifica que a previsibilidade surge como característica fundamental da relação entre Estado-Fisco e contribuinte. Portanto, focalizado sob o conteúdo da previsibilidade, o princípio da não surpresa emerge como um dos principais conteúdos da segurança jurídica, garantindo que tanto as pessoas físicas, quanto as jurídicas não sejam surpreendidas com uma carga tributária inesperada.

objetiva<sup>3</sup>.

Neste sentido, a boa-fé tem como tronco normativo comum a própria segurança jurídica, tonando-se verdadeiro corolário desta, aplicável a todas as relações humanas.

A importância da segurança jurídica, em especial sob sua aplicação as relações humanas na forma da boa-fé objetiva, quando convertida em um de seus consectários, ganha especial relevância nos meandros do século passado, dentro das legislações processuais civis, tanto no Código de Processo Civil de 1973, em seu artigo 14, inciso II, quanto no novo diploma processual de 2015, no seu artigo 5º. Em comum, ambas as legislações processualistas trazem a boa-fé como uma cláusula geral, que deve pautar toda a relação jurídico-processual.

Feitas essas observações, é oportuno determinar a maneira pela qual a segurança jurídica e a boa-fé são aplicadas dentro do direito brasileiro. Isto porque se tratam de conceitos abertos, que dependem de efetiva atividade interpretativa do operador. Erige-se, assim, a clássica divisão entre cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, sendo salutar definir a qual espécie se encaixa as garantias mencionadas.

Cláusulas gerais são aquelas em que seu conteúdo e o seu consectário são totalmente vagos, de forma que a lei não define um ou outro. Cabe, portanto, ao intérprete, definir o conteúdo da norma e determinar a consequência pela sua correta aplicação<sup>4</sup>, tendo em mente todos os ditames e demais princípios que restringem e limitam o

---

3 Nelson Nery Junior (2009, p. 88-89) aloca a boa-fé objetiva como uma manifestação clara do princípio da segurança jurídica, esclarecendo ser possível concebê-la sob os ângulos positivo e negativo. O viés negativo da boa-fé estabelece uma proibição de os particulares e o poder público agir utilizando-se de procedimentos desleais e abusando manifestamente de seus direitos, além de agir em sentido contrário condutas anteriores. Por sua vez, o viés positivo da boa-fé determina na imprescindibilidade da coerência no agir de poder público e particular, o que afasta o a possibilidade do *verine contra factum proprium*.

4 Quanto a isso, Luiz Roberto Barroso (2015, p. 351) dispõe que os elementos do caso concreto é quem devem determinar a completude da norma.

ordenamento jurídico, que devem ser contextualizados como forma de balizar uma possível aplicação desenfreada e arbitrária de tais preceitos.

Judith Martins-Costa<sup>5</sup> obtempera que as cláusulas gerais são o meio idôneo pelo qual se permite a entrada no ordenamento jurídico de princípios valorativos e *standarts* de conduta.

Ao seu turno, conceitos jurídicos indeterminados gozam de uma abstratividade relativa, tendo em vista que apenas seu conteúdo é vago, de modo que a lei determina qual a consequência jurídica de sua aplicabilidade. MARTINS-COSTA (2015, p. 141) enaltece esse caráter menos abstrato dos conceitos jurídicos indeterminados, quando comparados às cláusulas gerais, observando que aqueles sempre comportam a descrição de um fato em análise e objetivam a aplicação do direito. Esclarece, ainda, que por mais que comportem uma vagueza semântica e uma abertura as mais diversas formas valorativas, a liberdade do aplicador se exaure na própria fixação da premissa por se voltar a descrição fática.

A partir da correta distinção entre os dois conceitos, conclui-se que tanto as seguranças jurídicas, quanto a boa-fé objetiva, comportam alta carga de abstratividade, uma vez que são cláusulas gerais. É notória tal elucidação, pois há imensa diferença entre os dois preceitos postos em contraponto, uma vez que a distinção de ambos recai justamente na sua aplicabilidade pelo operador, em especial no que tange ao Estado-Juiz. Perceba que as cláusulas gerais, tendo alto teor de abstração, limitam-se tão somente pelos princípios gerais do direito, ao passo que os conceitos jurídicos indeterminados, por terem suas consequências já previstas em

5 “As cláusulas gerais constituem o meio legislativamente hábil para permitir o ingresso, no ordenamento jurídico, de princípios valorativos, expressos ou ainda inexpressos legislativamente, de *standards*, máximas de conduta, arquétipos exemplares de comportamento, das normas constitucionais e de diretivas econômicas, sociais e políticas, viabilizando a sua sistematização no ordenamento positivo” (2015, p. 129).

lei, retiram a discricionariedade do Juiz.

Isso permite dizer que a segurança jurídica e a boa-fé tendem a permitir uma maior arbitrariedade do magistrado na sua aplicação, o que de certa forma tende a se revestir de caráter pernicioso, conforme será exemplificado na abordagem específica da temática deste trabalho. Ao tratar da modulação dos efeitos das decisões judiciais em controle concentrado de constitucionalidade no direito tributário – que explicita um das razões da existência do paradoxo de constitucionalidade no dispositivo legal que lhe autoriza – a temática será retomada com as devidas ponderações.

### **1.1 Destinatários da Segurança Jurídica (e Boa-fé Objetiva)**

Superada as primeiras ponderações a respeito da segurança jurídica e boa-fé objetiva, analisar-se-á, por ora, quais os seus destinatários.

Mas qual a finalidade de se observar os destinatários? Talvez pareça desarrazoado sugerir essa questão em uma pesquisa com temática específica de interdisciplinaridade entre direito constitucional e tributário, contudo essa falta de propósito é perfunctória. Isto porque, implicitamente, falar nos destinatários de uma ou outra norma significa dizer quem e o que devem obediência aos seus ditames.

Partindo do gênero à espécie, em primeiro lugar veja a segurança jurídica. Trata-se, como exaustivamente comentado, de garantia constitucional. Isso quer dizer que sua alocação no ápice da pirâmide normativa pressupõe seja destinada a todos, sem distinção, desde os particulares até mesmo ao próprio Estado. Como esposado, considerando que a segurança das relações tem como escopo a sucessão de leis no tempo, observa-se que seus destinatários imediatos são tanto o próprio



legislador, pelo qual, em sua atividade inovadora da ordem jurídica, deve respeitar os atos e direitos praticados sob a égide da legislação anterior, como o Juiz, que na aplicação das novas normas, deve respeitar os fatos albergados e protegidos pela lei revogada<sup>6</sup>.

Ao seu turno, a boa-fé objetiva, que é a análise da segurança jurídica voltada ao comportamento humano, especificamente à vedação do agir contrário àquilo que é legitimamente esperado, tem como destinatários imediatos o particular e o Estado. No entanto, no que se refere a este, prepondera a destinação da boa-fé sobre o Estado-Juiz<sup>7</sup>.

O que se observa é que o Estado-Juiz, enquanto destinatário, afigura-se nessa posição jurídica passiva em detrimento de uma fonte binormativa: seja em virtude de sua índole constitucional, seja em razão de sua inserção como cláusula geral do processo civil. A figura do juiz como destinatário da boa-fé objetiva, em razão de sua natureza de garantia constitucional é encarada, tal qual se fez pela segurança jurídica, pela inserção do artigo 5º, inciso XXXVI no texto republicano .

Quando inserida como cláusula geral do processo civil, o Estado-Juiz passou a ter a especial condição de destinatário da boa-fé

6 Alçada à condição de direito fundamental, já que insculpida no artigo art. 5º da Constituição Federal, a segurança jurídica é de observância obrigatória para todas as funções do Estado, servindo como verdadeira limitação ao exercício do poder estatal. Ingo Wolfgang Sarlet (2012, p. 316) assevera sobre a dupla significação da eficácia vinculante dos direitos e garantias fundamentais explicitando a maneira pela qual as funções do Estado de Direito são vinculadas aos direitos fundamentais. Segundo o autor: “Assim, se de acordo com um critério formal e institucional os detentores do poder estatal formalmente considerados (os órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário) se encontram obrigados pelos direitos fundamentais, também num sentido material e funcional todas as funções exercidas pelos órgãos estatais o são. Por este motivo é que se aponta para a necessidade de todos os Poderes públicos respeitarem o âmbito de proteção dos direitos fundamentais, renunciando, em regra, a ingerências, a não ser que presente justificativa que as autorize. Do efeito vinculante inerente ao art. 5º, § 1º, da CF decorre, num sentido negativo, que os direitos fundamentais não se encontram na esfera de disponibilidade dos Poderes públicos, ressaltando-se, contudo, que, numa acepção positiva, os órgãos estatais se encontram na obrigação de tudo fazer no sentido de realizar os direitos fundamentais”.

7 Nelson Nery Junior (2009, p. 88), fazendo menção aos princípios do Estado de Direito, da igualdade, da segurança jurídica, legalidade e moralidade administrativa, conclui, através de um interpretação sistemática e finalística dos princípios constitucionais citados, que é direito fundamental de todos exigir dos Poderes Públicos, em suas funções típicas e atípicas, que ajam de conformidade com a boa-fé objetiva, considerando ser um instrumento de atuação da segurança jurídica.

objetiva em virtude do Novo Código de Processo Civil. Não que no sistema anterior, com o CPC de 1973, não se pudesse considerar o juiz com o dever de prestar-lhe obediência. Contudo, com a nova redação processual do artigo 5º do NCPC, passa a ser receptor da boa-fé “aquele que de qualquer forma participa do processo”, o que antes não havia de maneira expressa na letra da lei, mas era um fruto de construções doutrinárias. Perceba assim o avanço: em razão de expressa disposição legal o Estado-Juiz passa a obrigatoriamente ter de prestar respeito à norma, no momento do julgamento<sup>8</sup>, e não mais apenas quando é parte no processo, como nas ações movidas em face ou pela Fazenda Pública (que ainda assim representa o Estado, mas na sua feição de administração pública, e não em sua função típica de julgar).

Desta análise dos destinatários da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, o que se apreende é que são garantias constitucionais, que devem ser respeitadas pelo Estado desde o momento de criação da norma, na sua função legislativa, até o momento em que a mesma é aplicada *in concreto*, sob sua função judiciária. E é nesta função que se deve chamar a atenção. Se voltar novamente os olhos ao tema deste trabalho, o estudo é dirigido ao controle concentrado de constitucionalidade, feito pelo Supremo Tribunal Federal, órgão este que é competente para modular os efeitos de suas decisões sobre a constitucionalidade de normas tributárias.

Portanto, pela primeira vez nesta escrita, se aproximam os

---

8 Neste sentido, Fredie Didier Júnior, para quem: “[...] o destinatário da norma [...] inclui, obviamente, não apenas as partes, mas também o órgão jurisdicional. A observação é importante, pois parte dos trabalhos doutrinários sobre a boa-fé processual restringe a abrangência do princípio às partes. A vinculação do Estado-juiz ao dever de boa-fé nada mais é senão o reflexo do princípio de que o Estado, *tout court*, deve agir de acordo com a boa-fé, e, pois, de maneira leal e com proteção à confiança” (grifos nossos) (2015, p. 109-110). O que também se pode destacar da obra do processualista é aresto de esclarecedora decisão do Supremo Tribunal Federal. Assim, parafraseia-se o seguinte: “Nesse sentido, tal princípio possui um âmbito de proteção alargado, que exige o *fair trial* não apenas dentre aqueles que fazem parte da relação processual, ou que atuam diretamente no processo, mas de todo o aparato jurisdicional, o que abrange todos os sujeitos, instituições e órgãos, públicos e privados, que exercem, direta ou indiretamente, funções qualificadas constitucionalmente como essenciais à justiça” (2015, p. 109).

tópicos em estudo à temática central da pesquisa, adiantando-se desde já consideração fundamental: a segurança jurídica e boa-fé objetiva devem ser sempre respeitadas pelo Poder Judiciário<sup>9</sup>, inclusive pelo seu próprio órgão de cúpula (Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>), quando exerce o controle repressivo de constitucionalidade concentrado e até mesmo quando modula os efeitos de sua decisão em matéria tributária (ainda que o faça sob a escusa da própria segurança jurídica, requisito indispensável previsto no artigo 27 da lei nº 9.868/99, o que dá ensejo ao paradoxo de onstitucionalidade).

## 2 MODULAÇÃO DOS EFEITOS INTERTEMPORAIS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE CONCENTRADO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Seguindo a corrente pós-moderna do Direito, principalmente dentro do âmbito temático dos países latino-americanos, as Constituições adotam um procedimento legislativo mais gravoso para a alteração do texto magno do que o previsto para as leis infraconstitucionais. É o que, segundo a classificação da doutrina, se denomina Constituição rígida.

9 Humberto Ávila (2012, p. 464) aponta a importância de o Poder Judiciário manter o respeito à segurança jurídica e boa-fé objetiva em matéria tributária no momento de se manter ou alterar a orientação jurisprudencial dominante. Isto porque, como adverte o autor, o contribuinte é imediatamente afetado, já que orienta seu planejamento no mesmo sentido em que caminha a jurisprudência: “No âmbito do Direito Tributário ela pode afetar desfavoravelmente quem atuou confiando na manutenção da decisão anterior e efetuou todos os seus cálculos econômicos com base no quadro normativo anterior. A aplicação do novo entendimento também a esses casos causa efeitos restritivos de direitos fundamentais: como os atos voluntariamente praticados foram baseados em um cálculo econômico realizado com base no entendimento jurisprudencial abandonado, a aplicação àqueles do novo entendimento gera não só um sentimento de injustiça, como também um sentimento de descrença com relação ao Direito”.

10 De certa forma, tal conclusão demonstra a instabilidade que padece o poder judiciário brasileiro. Isto porque, acabou-se de observar em nota de rodapé antecedente que o mesmo Supremo Tribunal Federal que afirma ter a boa-fé objetiva proteção alargada e aplicabilidade plena para “todo o aparato jurisdicional”, incluindo eles mesmos, inequivocamente é o órgão que banaliza a modulação dos efeitos das decisões em controle concentrado de constitucionalidade e deturpa o princípio da segurança jurídica como sofisma legitimador de tais atrocidades jurídicas, conforme será paulatinamente demonstrado adiante.

Neste sentido, a rigidez constitucional faz surgir dentro do sistema uma supremacia da Constituição<sup>11</sup> sobre as demais normas, erigindo verdadeira pirâmide normativa, em que a Carta Magna figura como ápice do ordenamento, razão pela qual todas as demais normas lhe devem fiel respeito e adaptação. Eis, portanto, que surge o controle de constitucionalidade dos atos normativos, cujo escopo ideal é o de compatibilizar a lei aos preceitos republicanos, cabendo ao Poder Judiciário tal mister.

Via de regra, quando uma lei ou ato normativo em geral é eivado pela inconstitucionalidade<sup>12</sup>, deve ele ser tido como inexistente<sup>13</sup>, com a

11 A supremacia constitucional, mais que uma decorrência do gravoso processo atribuído ao poder constituinte derivado reformador, ganha conotação principiológica, de modo que concede à Carta Magna o assento normativo de todo ordenamento jurídico. Neste sentido José Afonso da Silva (2005, p. 47): “A rigidez constitucional decorre da maior dificuldade para sua modificação do que para alteração das demais normas jurídicas da ordenação estatal. Da rigidez emana, como primordial consequência, o princípio da supremacia da constituição que, no dizer de Pinto Ferreira, ‘é reputado como uma pedra angular, em que assenta o edifício moderno do direito político’. Significa que a constituição se coloca como vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade em relação às demais normas jurídicas”.

12 A inconstitucionalidade dos atos normativos se subdivide em duas espécies: formal, quando o vício recai sobre os meios constitucionalmente aptos a inserir norma no ordenamento jurídico e material, quando o conteúdo do preceito normativo não está em harmonia com a sua matriz constitucional (ARAUJO. NUNES JÚNIOR, 2017, p. 60).

13 José Afonso da Silva (2015, p. 55), ao revistar as principais correntes doutrinárias sobre a eficácia da decisão proferida em controle de constitucionalidade, cita em rodapé interessante arresto de Francisco Campos, pelo qual o presente trabalho se filia, de forma a considerar que a lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal é inexistente. Assim, por uma razão lógica, a decisão proferida em controle concentrado deve galgar efeitos retroativos até a data de edição da norma. Eis o arresto parafraseado de Campos: “Um ato ou uma lei inconstitucional é um ato ou uma lei inexistente; uma lei inconstitucional é lei aparente, pois que, de fato ou na realidade, não o é. O ato ou lei inconstitucional nenhum efeito produz, pois que inexistente de direito ou é para o Direito como se nunca houvesse existido”. Em verdade, pelo viés mais técnico da corrente que se adota, sequer poderia falar em retroação ou prospeção de ato ou lei declarado inconstitucional, porque, veja, se um ato sequer existiu, sequer também poderia produzir efeitos. Então, não se estaria falando em retroação dos efeitos produzidos pela lei, mas sim em um mero nada jurídico, que teoricamente não repercutiu nenhum efeito nas relações e fatos nela subsumidos. Ocorre, no entanto, que a adoção dessa corrente esbarra em forte empecilho prático: por mais que se considere o ato inexistente e o seu nada jurídico seja irrelevante para o Direito, é inegável que lei eivada de inconstitucionalidade produziu efeitos no mundo dos fatos e criou, impediu, modificou ou extinguiu relações jurídicas, causando sérias interferências na órbita de interesses dos seus destinatários, enquanto era considerada válida. Neste sentido, não se pode permitir que a adoção por uma vereda doutrinária macule e se olvide dos inquestionáveis reflexos práticos que uma situação jurídica pode tomar. Sendo assim, por mais que se saiba que o ato inexistente não produz efeitos no mundo jurídico (e somente neste, que é puramente abstrato), é evidente, por ordem de sucessão prática, que enquanto não for declarada sua inconstitucionalidade, quem quer que

retroação dos efeitos da decisão até o momento de sua edição (efeito *ex tunc* do controle de constitucionalidade). No entanto, casuisticamente, a declaração de inconstitucionalidade aufere efeitos perspectivos, ou seja, passa a ter efeitos *ex nunc*.

Neste sentido, no âmbito do controle de constitucionalidade concentrado feito pelo Supremo Tribunal Federal, a lei 9.868 de 10 de Novembro de 1.999, autorizou expressamente, em seu artigo 27, que a declaração de inconstitucionalidade pudesse ter efeitos a partir de seu trânsito em julgado ou em qualquer momento posterior, desde que cumprido dois requisitos cumulativos: a segurança jurídica ou o excepcional interesse social e a decisão por maioria de dois terços dos membros do Pretório Excelso<sup>14</sup>.

Contextualizando tais preceitos ao direito tributário, a matéria ganha notória relevância, uma vez que, em termos práticos, admitir a modulação intertemporal de uma norma que institui ou aumenta a alíquota ou base de cálculo de um tributo, significa dizer que todos os efeitos do ato inconstitucional serão mantidos, de maneira que os valores arrecadados pelo Estado não poderão ser devolvidos ao contribuinte.

---

lhe tenha sido submetido, sofreu interferência inegável, razão pela qual não há como deixar de admitir que a discussão sobre os efeitos *ex tunc* ou *ex nunc* da norma declarada inconstitucional são válidos. Mas veja, não são válidos por uma questão de incoerência técnica ou por se adotar posicionamento diverso, mas sim em detrimento de um valor maior, revestido de carga concreta, pelo qual se deixa um pouco de lado as convicções pessoais e se rende à finalidade última do Direito: a satisfação e resolução dos problemas sociais. Afinal de contas, para o contribuinte, pouco importa os entraves acadêmico-jurídicos que as bancas de discussões tomem, mas sim que sua questão seja efetivamente solucionada (no caso, saber de pode ou não ter o valor do tributo pago repetido).

14 Marcelo Novelino (2016, p. 204) trata a respeito da modulação dos efeitos das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade, dissertado a respeito dos seus requisitos. Vale destaque, contudo, a ressalva apresentada quanto a excepcionalidade da técnica modulatória, somente justificada pelo cumprimento das condições previstas na lei nº 9.868/199: “Excepcionalmente, no entanto, a declaração poderá ter eficácia apenas a partir do trânsito em julgado (*ex nunc*) ou de momento futuro (*pro futuro*) fixado na decisão. Para a modulação temporal dos efeitos da decisão devem ser observados dois requisitos: razões de segurança jurídica ou de interesse social a justificar o afastamento do princípio da nulidade; e quórum de dois terços dos membros do Tribunal (Lei 9.868/1999, art. 27). Quando a declaração de inconstitucionalidade não faz expressa referência ao momento, os efeitos temporais são presumidamente retroativos. Proclamado o resultado final, se tem por concluído e encerrado o julgamento, tornando-se inviável sua reabertura para fins de modulação, ressalvada a oposição de embargos declaratórios”.

Assim, via de regra, quando um tributo é declarado inconstitucional, o particular teria direito a repetição dos valores indevidamente arrecadados, por meio de ação de repetição de indébito tributária. Excepcionalmente, se houver a modulação, o contribuinte, portanto, não terá direito a ser ressarcido pelos valores.

Por exemplo: se a União indevidamente instituir o imposto sobre grandes fortunas (imposto que ainda não foi regulamentado em nosso ordenamento) mediante lei ordinária, sendo que a Constituição determina que o seja mediante lei complementar (artigo 153, inciso VII), a norma padecerá de inconstitucionalidade formal. Supondo que referido vício apenas seja declarado após 2 (dois) anos de vigência da lei e que sobre ela recaia a modulação de seus efeitos, isso quer dizer que todo o valor arrecadado pelo fisco até então não será restituído ao contribuinte.

Ilustrando referida situação, recente acórdão do Supremo Tribunal Federal<sup>15</sup>, considerou inconstitucional a cobrança do ICMS sobre operações interestaduais pelo estado de destino, nas hipóteses em que os consumidores finais não permaneçam como contribuintes do tributo, em razão da bitributação. Nessa situação, a modulação fora acatada.

---

15 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA À RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELA ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS(ADI 4628, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLICADA EM 24-11-2014) Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4628&classe=ADI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 20 de Março de 2015.

A partir da ementa exarada, é nítido que a modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade em matéria tributária é tema do mais alto quilate de discussão, tendo em vista que, por interpretação teleológica, a finalidade da norma expressa no artigo 27 é a manutenção da segurança jurídica dos cidadãos atingidos pela norma inconstitucional. Quando, no entanto, se parte para o campo do direito tributário, a segurança das relações jurídicas é restrita tão somente ao próprio Estado, pois admitir ou não a modulação repercute diretamente no seu orçamento e planejamento financeiro. Eis, talvez, a maior celeuma dessa matéria, pois sua adoção implica necessariamente no choque de princípios e direitos fundamentais, de modo, que pela técnica da ponderação, necessariamente um interesse (estabilidade financeira do Estado ou o direito a repetição do valor indevidamente pago) deverá prevalecer sobre o outro.

## **2.1 O Paradoxo de Constitucionalidade e a (In)Segurança Jurídica do Contribuinte no Direito Adquirido à Repetição do Indébito**

Inobstante o respaldo legal da modulação intertemporal em matéria tributária, as decisões do Supremo Tribunal Federal são passíveis de severas críticas e repúdio, haja vista o atropelo de diversos princípios constitucionais, dentre os quais se destacam as já aclamadas segurança jurídica e boa-fé objetiva<sup>16</sup>, quando a excepcional norma é banalizada,

16 Humberto Ávila entende que a aplicação da boa-fé objetiva na relações fiscais entre contribuinte e Estado deva ser condicionada a certos requisitos: “Para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado é necessária a ocorrência de vários requisitos, a saber: (1) relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida; (2) relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executem o ato ou contrato administrativo como se válido fosse; (3) relação de confiança envolvendo a parte e terceiros; (4) relação de causalidade entre a confiança dos atos praticados pelo Poder Público; (5) situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público; (6) continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado” (Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador, Instituto de Direito Publico da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006.

deixando de ser residual, para tomar caráter de regra, diante das reiteradas e constantes decisões da corte pretoriana.

A segurança jurídica é garantia constitucional representado no artigo 5º, inciso XXXVI, que veda à lesão ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada. No entanto, esta norma constitucional não se restringe a proteção de “meros” atributos processuais e patrimoniais. A segurança é mais ampla e afeta o aspecto subjetivo do cidadão, pelo qual o mesmo não poderá ser surpreendido com atos do Estado, que desmotivadamente lhe prejudique e de qualquer forma extirpe algum direito sobre qual esteja revestido de constância e regularidade fática, como já delineado em oportunidade pretérita.

Dessa forma, qual seria a segurança jurídica do contribuinte, que assombrado pela instituição de tributo manifestamente inconstitucional, não sabe se o prejuízo iminente que a cobrança lhe proporcionará será passível de repetição? Logo, conforme estudo dos seus destinatários, é incito da própria segurança jurídica o princípio da boa-fé objetiva, que surge como corolário, de tal forma que deve permear até mesmo a relação do fisco com o particular, estabelecendo um mandato proibitivo pela conduta contrária aquilo que é legitimamente esperado (no caso, a repetição de tributo inconstitucional).

Haja vista a segurança e a boa-fé objetiva, não poderia o preceito legal previsto no artigo 27 da lei 9.868/99 servir como maneira de legitimar e ratificar a incompetência ou a torpeza da administração pública<sup>17</sup>. Perceba que uma vez sabendo o administrador que a suprema corte

---

Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 22 de Junho de 2015).

17 A boa-fé é reconhecida por Uadi Lammêgo Bulos (2015, p. 357) como valor supremo que justifica a modulação dos efeitos das decisões em controle concentrado de constitucionalidade, após um cotejo entre as normas declaradas inconstitucionais, que devem ser subjugadas por axiomas constitucionais de maior relevo. Perceba, portanto, que a boa-fé é valor constitucional que legitima a modulação dos efeitos, visando a proteção do cidadão. Não deve, ao contrário, ser subvertida e utilizada como instrumento contrário aos interesses daqueles que são titulares de direitos fundamentais.



reiteradamente modula os efeitos da norma tributária inconstitucional, tão somente porque sua repetição tende instituir grande *déficit* ao erário público, haverá precedente para que crie propositalmente tributos inconstitucionais, visando aumentar a arrecadação fiscal, suprindo dessa forma os rombos orçamentários de sua administração falha<sup>18</sup>.

Por isso, que quando se trata de Direito Tributário, defende-se aqui que a excepcionalidade do artigo 27 da lei 9.868/99 seja ainda mais restritiva, a partir de uma interpretação minimalista de seus conceitos, como forma de coibir a banalização do instituto em matéria tributária.

Veja, que dessa forma, teria o cidadão, quase que em caráter absoluto, o direito de repetição<sup>19</sup> pelos valores pagos, sob pena de a segurança jurídica ou o excepcional interesse social que fundamenta a modulação intertemporal dos efeitos do controle de constitucionalidade seja deturpado, como forma de respaldo a má-fé e maquiavelismo administrativista, quando o Supremo Tribunal Federal o utiliza

18 Isto, em outras palavras, se resume pela máxima da vedação ao *venire contra factum proprium* - que é um dos desdobramentos da boa-fé objetiva - segundo o qual ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza. Interessante que ao se defender o Estado como destinatário da boa-fé, tal qual ocorre aos particulares, o postulado tão invocado em cursos de direito privado passa a ganhar contornos de universalidade na sua abrangência, pois também recai sobre o próprio administrador. Esta é a mais pura evidência da profundidade da aplicação de uma garantia constitucional, quando voltada ao Poder Público, que demonstra a ruptura de um paradigma secular, pelo qual o Estado é tido como um ente soberano, alheio ao regime de direito privado e detentor de prerrogativas exorbitantes, que quando maculadas e deturpadas pela intolerância dos seus administradores, em nome da tão aclamada superioridade do interesse público sobre o privado, legitimou a criação do Estado Nazista e o holocausto semita.

19 Na atual legislação sobre a repetição de indébito, o artigo 165, inciso III do Código Tributário Nacional autoriza a restituição do valor indevidamente pago em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória. Luciano Amaro (2014, p. 303) disserta que: "Finalmente no item III são arrolados os casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (à vista da qual se tenha efetuado o recolhimento, afinal tido por indevido). Entretanto, as hipóteses do item III não são outras além das redundantemente descritas nos dois itens anteriores. A decisão que posteriormente modifique uma decisão anterior (em razão da qual fora feito o pagamento) estará precisamente declarando que o pagamento efetuado foi indevido (por algum motivo jurídico), não sendo ela em si mesma uma hipótese autônoma que enseje a restituição". Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 897-899) também trata da hipótese de restituição, fazendo menção que até mesmo o crédito tributário prescrito pago pelo contribuinte dá ensejo à repetição. Assim, havendo decisão do STF, com efeito *erga omnes*, que julgue a inconstitucionalidade de lei instituidora de tributo, segundo reza o artigo 165, inciso III do CTN, é garantido a todo contribuinte que houver indevidamente pago montante ao Fisco direito à restituição, diante da anulação da decisão condenatória.

desenfreadamente em matéria tributária.

Mais ainda: o direito a repetição do indébito tributário, quando uma lei é considerada inconstitucional por decisão transitada em julgado, tange a própria materialização da segurança jurídica no texto republicano, uma vez que o contribuinte passa a ter direito adquirido<sup>20</sup> a restituição dos valores pagos.

A partir do momento que o tributo majorado ou instituído é declarado inconstitucional cria-se no contribuinte justa expectativa de que todos os valores despendidos ao fisco lhe serão restituídos, ao menos, corrigidos monetariamente. Esta justa expectativa incorpora-se ao patrimônio do particular, isto porque a situação de direito que passou a existir com a lei inconstitucional deixa de ser, transmutando-se a relação jurídica, que retoma o seu caráter original desde antes da vigência do ato inexistente, criando um direito subjetivo exercitável potencialmente, já que legislação tributária garante ao indivíduo o poder de exigir uma prestação pecuniária.

Esse poder de exigir, a partir da lei tributária (artigo 165 do CTN), *tributum* indevidamente arrecadado, pois assim fora definido em sentença transitada em julgada em controle concentrado de constitucionalidade, e que fica condicionado à vontade do indivíduo de opô-lo quando bem entender, é a nítida feição do direito adquirido, pois há lei que garante sua restituição pela via jurisdicional.

Quando se fala em justa expectativa pela repetição do indébito, uma vez mais se percebe a incidência (e importância) da segurança

---

20 Marcelo Novelino (2014, p. 389) trata de alguns critérios para a determinação da ocorrência do direito adquirido, considerando que ainda não há uma fórmula única e genérica para sua observância. Se houver (i) referência legal expressa quanto a essa circunstância, como ocorre quando o legislador deixa claro o caráter perpétuo do instrumento normativo ou se vale da expressão “incorporação”; ou ainda (ii) a análise de sua finalidade ou racionalidade. O autor ainda aduz que cumpre indagar se a norma perderia o sentido sem o caráter de perenidade do benefício instituído por ela. Sendo a assertiva negativa, então se está diante de um direito adquirido.

jurídica, sob a faceta da boa-fé objetiva, na relação entre fisco e contribuinte.

Há, assim, uma relação de típica responsabilidade civil, pelo qual um ato ilícito (tributo inconstitucional) gera um dano (valores indevidamente arrecadados) que deve ser indenizado (repetido). Portanto, a declaração de inconstitucionalidade da lei retoma o *status quo ante*, pela qual a situação pretérita à sua vigência deve ser reestabelecida<sup>21</sup>.

Ao final, e o que de mais premente se observa, é que a constatação da repetição de indébito de tributo inconstitucional como direito adquirido a reveste com a roupagem de direito fundamental (artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), pelo qual a República Federativa do Brasil, em qualquer das esferas do poder Estatal, tem o dever constitucional de zelar e garantir a sua plena aplicabilidade.

Assim, veja, a perniciosidade que a situação emerge: a modulação dos efeitos de tributo declarado inconstitucional, quando operada de maneira banalizada como se faz no Brasil, atenta diretamente contra direito fundamental do indivíduo, pois lhe retira a possibilidade de obter sua repetição.

Neste sentido, feitas todas observações pertinentes ao caso, portanto, é que emerge o paradoxo constitucionalidade no controle concentrado de normas tributárias, uma vez que a segurança jurídica que autoriza a modulação dos efeitos intertemporais (artigo 27, da lei 9.868/99), quando deturpada e banalizada, se trasvia, causando verdadeira insegurança jurídica no contribuinte, restando eivada de inconstitucionalidade, pois colide frontalmente contra um direito fundamental.

---

21 O reestabelecimento do estado fático anterior ao ato ilícito perpetrado é o principal escopo da responsabilidade civil (CAVALIERI FILHO, 2014, p. 26-29).

O quadro narrado, desta forma, urge análise fragmentada, para que se tome a melhor conclusão sobre o principal efeito do paradoxo de constitucionalidade. Em primeiro lugar, a segurança jurídica é o requisito que fundamenta a modulação dos efeitos intemporais das decisões do Supremo Tribunal Federal. No direito tributário, quando um ato normativo que majora ou institui tributo é declarado inconstitucional, gera ao contribuinte o direito adquirido à repetição dos valores arrecadados. Sendo o direito adquirido um direito fundamental, que deve ser tutelado pelo Estado (inclusive pelo Estado-Juiz), a modulação dos efeitos obsta sua fruição e oponibilidade. Desta forma é que se verifica o paradoxo dentro do próprio controle de constitucionalidade, uma vez que a garantia constitucional que fundamenta o instituto da modulação (segurança jurídica, do artigo 27 da lei 9.868/99) e teoricamente tem como escopo salvaguardar direitos fundamentais, em função de decisão que tende a causar prejuízos à coletividade, acaba sendo aquela que lhe retira a própria constitucionalidade, pois atenta diretamente contra o direito adquirido do contribuinte (que nada mais é que a própria materialização da segurança jurídica).

Eis o principal efeito do paradoxo de constitucionalidade: a inconstitucionalidade das decisões do Supremo Tribunal Federal, que modula os efeitos de suas decisões em seara tributária, ao declarar inexistente ato normativo que majora ou institui tributo, pois avilta frontalmente direito (adquirido) fundamental à repetição dos valores.

Mas a inconstitucionalidade, ainda, pode ser vista sob outro aspecto: a partir do momento que o Estado, representado na figura máxima do Poder Judiciário, modula os efeitos de seus julgamentos, frustra legítima expectativa do contribuinte a repetição do indébito tributário. Não se perca de análise que as decisões do Supremo Tribunal Federal

amoldam o comportamento e os anseios do corpo social. A deturpação da boa-fé objetiva, portanto, por si só, garante a inconstitucionalidade na vulgarização do uso dos efeitos modulatórios.

Portanto, a segurança jurídica erige em posições diametralmente antagônicas. Como poderia, concomitantemente, fundamentar a constitucionalidade da modulação e lhe eivar de inconstitucionalidade material? E a resposta para tal é simples: porque a segurança jurídica que fundamenta a modulação é arraigada sobre uma falsa premissa.

Isto porque, a segurança jurídica que justifica a modulação dos efeitos em matéria tributária tem sua gênese em direitos fundamentais e pertence tão somente ao cidadão (titular de direitos fundamentais) e não ao Estado. Dessa forma a segurança não pode ser utilizada contra o cidadão, haja vista que o ente soberano não é sujeito de direitos fundamentais, mas aquele que os deve garantir, a partir dos poderes e prerrogativas que lhe são instituídos<sup>22</sup>. Veja, portanto, que a segurança estatal que autoriza a modulação não passa de uma segurança orçamentária, que se traveste com a roupagem e capitulação jurídica da garantia fundamental, mas com essa não pode ser confundida.

Em verdade, a paradoxal feição do controle de constitucionalidade tributário concentrado, quando atine à modulação dos efeitos, não passa de uma situação antagônica aparente, pois, como visto, a pseudo segurança jurídica que a fundamenta não passa de uma mera segurança

---

22 Trata-se de um dos argumentos ofertados pelo professor Humberto Avila (2012, p. 542), quando observa que a segurança jurídica não pode ser utilizada como fundamento para a modulação dos efeitos em matéria tributária, porquanto é defeso que seja posta como instrumento de restrição de direitos fundamentais de liberdade. Isto porque se trata de princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado. A conotação individualista da segurança jurídica se corporifica pela forma e pelo conteúdo de seus fundamentos. Quanto à forma, especificamente no direito tributário, os fundamentos da segurança jurídica são direitos e garantias individuais, de cunho protetivo, sendo algumas delas intituladas “limitações ao poder de tributar”. Quanto ao conteúdo, considerando que o fundamento do sobreprincípio diz respeito a previsão de comportamentos ou de ideais, pressupõe a segurança como forma de tutela dos direitos de liberdade do indivíduo. Portanto, a segurança jurídica se erige na Constituição por meio de normas protetivas de direitos individuais e limitativas da atividade do Estado.

orçamentaria. Ou seja, não há paradoxo algum<sup>23</sup>. O que se tem, de fato, é um fundamento normativo trasviado como garantia constitucional, que ceifa a sua própria razão de ser, quando se analisa a situação do contribuinte e deixa de lado a perspectiva do Estado. Trata-se de verdadeira norma autossuicida<sup>24</sup>, quando observada sob esse enfoque tributário, já que seus fundamentos se corroem diante da situação concreta.

## 2.2 Minimalismo (Interpretação Restritiva) do Artigo 27 da Lei nº 9.868/1.999 em Seara Tributária

Quanto ao tema sob análise ressalvas devem ser feitas. Aqui não se defende a extirpação da modulação dos efeitos do ordenamento jurídico pátrio. É certo, que em sua gênese, o instituto em apreço visava a tutela de garantias fundamentais e assim deve ser promovido no ordenamento brasileiro. O que se crítica, de fato, é a já mencionada

23 Existe tão somente um paradoxo aparente, pois não há segurança jurídica alguma que o fundamenta, mas mera segurança orçamentária. O que resta, em verdade, é a inconstitucionalidade das decisões do próprio Supremo Tribunal Federal que atentam contra direito fundamental tutelado pela Constituição Republicana.

24 Não obstante, o panorama jurídico tributário no Brasil, conforme os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, foi intitulado de “manicômio jurídico-tributário”. Isto porque, em plena década de 1960, o o autor já antevia e diagnosticava o ordenamento pátrio com patológica demência, oriundo do repleto despreparo e falta de técnica do administrador: “Em Outubro de 1961, Jaime Garcia Añoveros, Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Sevilla, também demonstra que a presente situação jurídico-tributária é de confusão total e orgia. A *segurança jurídica* perdeu-se dentro da ‘*maraña legislativa*’ e, hoje um impulso fanático caracteriza a proliferação das leis tributárias, nunca se sabendo “*asta qué punto se trada de buena fe*” o de fariseísmo”. No Brasil, como em qualquer outro país, ocorre o mesmo fenômeno patológico-tributário. E naus testemunhas são desnecessárias, porque todos os juristas que vivem a época atual – se refletirem sem orgulho e preconceito – dar-se-ão conta que circulam nos corredores de um manicômio jurídico-tributário. (...) E a mais confusa e ridícula das mentalidades pseudo-jurídicas é a que predomina no Direito Tributário; neste campo ‘há burrices que, de tão humildes, chegam a ser pureza, têm algo de franciscano. Outras, há, porém, tão vigorosas e entusiásticas, que consegue imobilizar por completo o nosso espírito para a contemplação do espetáculo’. Frequentemente, a balburdia que acabou de ser apontada, conduz o legislador, a autoridade administrativa, o juiz e o advogado ao estado de exasperação angustiante do qual resulta a terapêutica e a cirurgia do desespero: o *cocktail* de antibióticos ou a castração. Receita-se o remédio ou amputa-se o membro, embora se continue a ignorar a doença. Dá-se uma solução sem se saber qual era o problema” (2007, p. 6-7) Neste mesmo sentido, Humberto Ávila: “Os termos complexidade, obscuridade, incerteza, indeterminação, instabilidade e descontinuidade do ordenamento jurídico, servem para ilustrar tal momento. (...) Registrar o caráter instável, efêmero e aleatório do Direito tornou-se algo até mesmo banal”. (2012, p. 45).

banalização do instituto em matéria tributária, que passou a ser utilizado com habitualidade pelo Pretório Excelso brasileiro.

A banalização do instituto tem justificativa na natureza abstrata que a segurança jurídica aufere (ainda, que como visto, essa motivação normativa em matéria tributária não passe de um pseudo direito fundamental) enquanto cláusula geral. Neste sentido, tendo seu conteúdo e consectários jurídicos definidos pelo próprio julgador, houve demasiada arbitrariedade na sua aplicação (sem mencionar o próprio interesse político, já que a Corte não poderia sacramentar rombos orçamentários tremendos), o que culminou na pulverização de decisões com efeitos modulados no Supremo Tribunal Federal.

Então, conclui-se, que o cerne de toda a problemática erigida encontra-se justamente na aplicação do artigo 27 da lei 9.868/99, pois é a disseminação da modulação dos efeitos em várias decisões de inconstitucionalidade de tributos sobre leis que os instituem ou majorem que transmuta a segurança jurídica em segurança orçamentária (pseudo fundamento legal).

Todavia, qual seria no âmbito do direito tributário a solução para que a segurança jurídica do artigo 27 da lei 9.868 de 1.999 se mantenha incólume? Como poderia o Supremo Tribunal Federal deixar de transmutar a segurança orçamentária em segurança jurídica?

E a resposta, talvez, de tão óbvia e simples, pareça ridícula em um primeiro momento: basta que se deixe de banalizar o instituto. Não há como negar que a modulação de efeitos intertemporais radica em motivos nobres, sendo certo que a sua mera aplicação deturpada não pode extirpar a norma do ordenamento jurídico pátrio. Há que se defender a sua manutenção, porém, o que deve ser feito é um temperamento na sua aplicação desenfreada.

Para tal mister, é fundamental, portanto, a utilização de técnicas de hermenêutica normativa, aliada à adoção de critérios objetivos, que possam limitar a aplicação da modulação temporal no direito tributário (além do quórum qualificado de 2/3 dos membros da Corte Suprema), quando lei que majora ou institua um tributo seja declarada inconstitucional.

Perceba, que no atual panorama fático, o único critério objetivo para a aplicação do artigo 27 da lei 9.868/99 é a segurança orçamentária do Estado, maquiada como segurança jurídica, que visa, em conotação manifestamente política, proteger o interesse do próprio Estado, ratificando sua incompetência administrativa ao aumentar a arrecadação ou coibindo *déficits* numerosos.

Assim, como primeira medida para coibir a banalização modulatória, deve se admitir o caráter residual da modulação dos efeitos em matéria tributária. Posto isto, o artigo 27 passaria a ter aplicação excepcional<sup>25</sup>, a partir de um minimalismo (ou uma interpretação restritiva<sup>26</sup>) sobre o requisito da segurança jurídica.

Contudo, essa interpretação minimalista deve estar atrelada a critérios objetivos, para que o excepcionalismo seja fielmente adotado. Neste sentido, o que será proposto não constitui um rol de critérios exaustivos. Muito pelo contrário, a partir de uma ponderação sobre

25 Que nada mais é do que a intenção do legislador desde a vigência da lei 9.868/99. O artigo 27 sempre teve de ser aplicado restritivamente, em caráter excepcional, haja vista que a regra do sistema é que a declaração de inexistência de lei ou ato normativo tenha seus efeitos retroativos a data de sua vigência. Tanto é assim, que na própria expressão legal do dispositivo em comento, o segundo requisito que autoriza a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal é o “excepcional interesse social”. Não precisaria, portanto, de nenhum juízo de genialidade para saber que a modulação é exceção, em um sistema no qual vigora a regra da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade.

26 A despeito do método de interpretação restritivo da lei, convém os ensinamentos do professor Alexandre Freitas Câmara: “Esse é o resultado alcançado quando, na exegese da lei, o intérprete descobre que a lei disse mais do que o seu real significado, tendo, portanto, um alcance inferior ao que aparenta ter. Diz-se, nessa hipótese, que a lei *dixit plus quaxn voluit*. Também não são raros os casos em que o legislador manifesta sua imprecisão de linguagem, dando à lei uma redação que aparenta uma amplitude que, em verdade, não existe” (2013, p. 32).



os estudos elaborados se visa propor alguns pontos de análise que caberia ao Supremo Tribunal Federal observar antes de aplicar a modulação.

Como critérios objetivos<sup>27</sup> que devem balizar a interpretação restritiva da modulação dos efeitos das decisões do controle de constitucionalidade tributário concentrado, sob o fundamento da segurança jurídica, sugere-se que o Supremo Tribunal Federal observe:

i) o tempo de vigência da lei declarada inconstitucional;

ii) os valores arrecadados pelo fisco e extensão do dano ao erário público: aqui sim, como um dos parâmetros para se prestigiar a segurança das relações jurídicas, atrelado a tantos outros, se verificaria a segurança orçamentária do Estado. Mas veja, que se os valores arrecadados não representarem um grande *déficit* orçamentário, deverão ser repetidos ao contribuinte;

iii) inexistência de formas menos onerosas para repetição do indébito tributário<sup>28</sup>: esse critério muito tem a ver com o anterior. Não basta que os valores arrecadados pelo fisco importem em grande *déficit* orçamentário. É necessário que inexistam outras formas menos onerosas de se efetuar a repetição, como: a) o parcelamento da dívida, que poderá

---

27 Humberto Avila (2012, p. 563-567), diversamente, sugere que a modulação dos efeitos em matéria está condicionada ao preenchimento de pressupostos. Não se trata, como sugerido, de critérios interpretativos que devem ser adotados pelo Supremo Tribunal Federal no momento da declaração de inconstitucionalidade de um tributo, mas de limite da atividade jurisdicional pretoriana, que apenas estaria autorizada a modular os efeitos de sua decisão caso observasse: a (i) excepcionalidade do caso objetivo da decisão; e a (ii) inexistência de inconstitucionalidade manifesta do ato impugnado.

28 Esse critério, por acabar restringindo um direito fundamental dos contribuintes, deve ser precedido de sério e profundo estudo econômico que fundamente o meio de repetição menos gravoso. Há de ser entabulado parecer técnico, elaborado por notórias autoridades sobre o assunto, que sugira a mais acertada e justa forma de repetição menos onerosa - como o parcelamento do crédito, que deverá ser pago em um período específico de tempo. Pela conjugação somente dos dois últimos critérios, percebe-se, que a repetição quase que na totalidade das vezes será deferida, pois, ainda que represente um rombo orçamentário muito elevado, a situação poderá ser contornada a partir do estudo de formas de restituição menos onerosas. Neste sentido, a repetição apenas não será operada quando a conjuntura econômica do país for sobremaneira grave, que até mesmo a adoção de medidas menos onerosas possa implicar em um entrave econômico muito sério ou no agravamento de uma crise financeira preexistente.

ser devolvida aos contribuintes em prestações ou em faixas prioritárias (primeiro para um segmento social, em razão de sua importância, depois para outro); b) a redução justificada do valor devido a cada contribuinte ou a uma parcela dos mesmos: se pode reduzir o montante da dívida, como por exemplo, a repetição de apenas 60% a 70% do valor devido, ou a modulação dos efeitos temporais em momento ulterior a vigência da lei (e não desde a sua entrada em vigor, o que, inclusive, é expressamente autorizado pelo artigo 27 da lei 9.868/99, *in fine*); c) o estabelecimento de um teto de repetição: cada contribuinte terá direito a um valor máximo a receber, em montante determinado e plenamente justificado e d) a repetição desatrelada de juros moratórios<sup>29</sup>;

A redução dos valores, bem como o estabelecimento de um teto de repetição e a não incidência de juros moratórios, têm em comum, necessariamente, a redução das cifras que devem ser pagas ao contribuinte, convergindo na restrição de um direito fundamental. Em virtude disso, no entanto, justificam-se tais critérios menos onerosos como forma de garantir a todos contribuintes, ainda que parcialmente, a repetição do indébito tributário em momentos históricos (como o atual) de grave conjectura econômica.

Mas percebe-se que não aleatoriamente tais critérios são alocados após o parcelamento, pois são medidas residuais, que restringem direito legítimo, e devem ser adotadas de forma excepcional. Apenas serão tomadas quando o Estado enfrentar séria crise financeira, ao ponto de a restituição integral ou parcelada implicar em severo esforço orçamentário. Portanto, levando em consideração o direito de uma coletividade que cede em face dos indivíduos, é mais pertinente a todos receberem ao menos

29 Nada impede, outrossim, que uma ou outra medida menos onerosa sejam conjugadas entre si, como, por exemplo, o a repetição imediata de um valor piso para todos contribuintes e o parcelamento do restante da dívida para cada.

uma parcela do que lhe é devido, ao invés de não perceberem nada em função da modulação dos efeitos.

iv) a quantidade de pessoas atingidas pelo tributo declarado inconstitucional: se a repetição atingir número pequeno de pessoas, provavelmente deverá ser operada;

v) a quantidade de pessoas que tem direito a efetiva repetição: deve ser observado se o direito à restituição do indébito tributário ou a sua pretensão não fora extinto, como se dá, por exemplo, com a decadência e a prescrição.

Por conseguinte, a modulação dos efeitos apenas será autorizada, com a não repetição do indébito tributário, em caráter excepcionalíssimo, quando um ou mais critérios apontados – ou outros que possam surgir – demonstrarem que a repetição representa verdadeiro óbice intransponível pelo Estado. Seja em aspecto financeiro ou em aspecto funcional (a repetição do tributo em si acarretaria, além do esforço econômico, um esforço estrutural muito grande do aparelhamento estatal), o empecilho seria tamanho, ao ponto de inviabilizar a própria atividade primordial do ente soberano: a efetivação de outros direitos fundamentais mais relevantes<sup>30</sup>, como saúde e educação.

30 Importante ressaltar que a inviabilização de direitos e garantias fundamentais mais relevantes, fator que justifica a modulação dos efeitos, aloca-se hierarquicamente acima da grave conjectura econômica que autoriza redução do indébito, o estabelecimento de um teto de repetição ou a não incidência de juros moratórios, que por sua vez, fundamentam a adoção de meios menos onerosos para a repetição tributária. Isto porque, perceba que existem crises e crises econômicas: sendo a crise severa, mas que não inviabilize outros direitos e garantias fundamentais, implicando “apenas” em grande esforço financeiro do erário público, deve o indébito ser pago de forma parcial. Por sua vez, se a crise financeira for demasiadamente severa, ao ponto de inviabilizar outros direitos e garantias fundamentais, constituindo em verdadeiro óbice intransponível ao Estado, pois exige um esforço patrimonial e/ou funcional que o ente soberano sequer tenha condições mínimas de exercer (se repise, quando nem mesmo a adoção de outros critérios menos onerosos surja como solução ou seja viável) é que a modulação dos efeitos poderá ser operada e a repetição afastada. Assim, em termos pragmáticos, o “caminho” a ser adotado até a modulação dos efeitos seria: i) o pagamento integral do indébito; ii) o parcelamento da dívida entre os contribuintes, se os valores forem altos; iii) sendo os valores altos e havendo séria crise econômica que implique em grande esforço orçamentário, devem ser adotadas outras medidas menos gravosas (que não o parcelamento), que impliquem em redução do montante a ser repetido; iv) se a crise econômica for ainda mais severa - ao ponto de implicar em esforço orçamentário e funcional – de modo que inviabilize a efetivação de outros

Findando, se propõe que a modulação dos efeitos da norma tributária continue sendo válida na majoração ou instituição de tributo, desde que adote caráter excepcionalíssimo, superando o atual paradigma da jurisprudência pretoriana, através de uma interpretação restritiva do artigo 27 da lei 9.868/99, atrelado à adoção de parâmetros objetivos para sua utilização, tendo o contribuinte, *a priori*, direito de repetição do indébito, na forma do artigo 165, inciso III do Código Tributário Nacional.

## CONCLUSÃO

Em uma visitação ao conceito de segurança jurídica, bem como aos seus destinatários, extraiu-se que o Estado deve prestar obediência aos seus ditames. Mais ainda: a obediência não se resume apenas à própria segurança das relações jurídicas, conforme aplicação expressa do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, que deve ser observado no processo legislativo e pelo poder judiciário. A segurança, quando exorbita esses aspectos e passa a ser encarada sob a ótica das relações humanas, das quais o Estado faz parte impreterivelmente, é agregada por novos tons, transmutando, como consequência, para a boa-fé objetiva.

Veja, então, que a proteção à confiança contra comportamentos contraditórios é dever do próprio Estado-Juiz, que a deve adotar em todos seus segmentos, alcançando até mesmo seu órgão de cúpula: o Supremo Tribunal Federal.

---

direitos e garantias fundamentais mais importantes, a modulação dos efeitos será adotada. Por isso é que a modulação se opera em caráter excepcionalíssimo, pois em caráter excepcional deve se adotar os meios menos gravosos, que impliquem em redução do indébito (são verdadeiras “fases” ou “estágios” que devem ser observados de forma hierárquica, como se em um movimento ascendente, antes de se adotar a modulação, se alocando no ápice desse *iter* que deve ser observado). Eis, assim, a imprescindibilidade de sério e detalhado estudo técnico antecedente à adoção de qualquer das medidas, que não o pagamento integral do indébito, tendentes a apontar a melhor e mais adequada a ser tomada em face do contexto econômico que o Estado enfrenta.

Neste sentido, quando o Supremo Tribunal Federal, abusando da aplicação do artigo 27 da lei 9.868/99, modula os efeitos das decisões em matéria tributária no controle concentrado de constitucionalidade, emerge em uma afronta aviltante à boa-fé objetiva e a segurança jurídica, uma vez que extirpa direito fundamental à repetição do indébito (direito adquirido) e frustra a legítima expectativa do contribuinte em ter os valores repetidos.

Veja, portanto, o paradoxo de constitucionalidade, eis que o fundamento que garante a constitucionalidade da modulação dos efeitos, o macula com insuperável vício de inconstitucionalidade.

No entanto, tal paradoxo é aparente. Isto porque a falsa premissa da segurança orçamentária, trasviada e invocada como segurança jurídica, não poderia ser utilizada como fundamento da atividade modulatória, uma vez que o Estado não é sujeito de direitos fundamentais.

Neste sentido, não se olvidando que a modulação dos efeitos temporais é arraigada ao cerne de proteção dos direitos fundamentais, não caberia pugnar pela sua total inconstitucionalidade. Para tanto, como forma de concretizar o melhor objetivo da norma, bastaria a conjugação de uma interpretação minimalista à adoção de critérios objetivos de interpretação.

A partir desse método, afastando uma aplicabilidade vulgar do artigo 27 da lei 9.868/1.999 e ao mesmo tempo tutelando teleologicamente pelos seus bons anseios legislativos, se observa que a não repetição do indébito tributário apenas seria aceita em caráter excepcionalíssimo, quando sua aplicação geraria perniciosa situação de caos jurídico ao próprio Estado, pois a conjectura econômica em análise obstaría a principal finalidade do ente soberano em garantir a efetivação de outros direitos fundamentais hierarquicamente mais valorosos. Somente então

é que se observa a verdadeira insegurança das relações jurídicas que autoriza a modulação, mas não do Estado propriamente dito, e sim de seus próprios cidadãos, que são seus titulares absolutos, já que aquele não poderia assegurar a efetividade de direitos e garantias fundantes.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012

ARAUJO, Luiz Alberto David. NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Editora Verbatim, 2017

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012

\_\_\_\_\_. **Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa do Contribuinte**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador, Instituto de Direito Publico da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 22 de Junho de 2015.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015

BULLOS, Uadi Lammego. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2015

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed.. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

CASALINO, Vinícius. **Curso de Direito Tributário e Processo Tributário**. v.01. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 11ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014

Consulta a Jurisprudência livre no sítio oficial do Supremo Tribunal Federal Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=4628&classe=A DI&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M> >. Acesso em 20 de Março de 2015.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 17ª ed. Salvador: Edita Jus Podivm, 2015

FREITAS, Alexandre Câmara. **Lições de Direito Processual Civil: volume 1**. 24ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. 3ª. ed. São Paulo: Editora Marcial Pons, 2015

NERY JUNIOR, Nelson. **Boa fé Objetiva e Segurança Jurídica: Eficácia da Decisão Judicial que Altera Jurisprudência Anterior do mesmo Tribunal**. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARAZZA, Roque Antônio; NERY JUNIOR, Nelson. **Efeito *ex nunc* e as Decisões do STJ**. 2ª ed. Barueri/São Paulo: Manole/Minha Editora, 2009

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva**

**constitucional.** 11<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012

**Como citar:** CANCIAN, Vinícius Marin. AMARAL, Sergio Tibiriça. O controle de constitucionalidade na modulação dos efeitos intertemporais do controle concentrado em matéria tributária e a (in)segurança jurídica do contribuinte. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 12, n. 2, p. 16-47, ago. 2017. DOI: 10.5433/1980-511X.2017v12n2p16

Recebido em: 10/05/2016

Aprovado em: 04/07/2017