

A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS AÇÕES DECLARATÓRIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

MODULATION EFFECTS IN SHARES OF DECLARATORY UNCONSTITUTIONALITY IN TAX MATTERS

Marciano Buffon¹

Doutor em Direito do Estado

Juliano Dossena Junior

Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos
(São Leopoldo/RS)

RESUMO: O artigo analisa a possibilidade da modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade em matéria tributária, notadamente em face do caráter protetivo dos princípios constitucionais tributários. Com efeito, os princípios tributários representam uma conquista histórica dos contribuintes, consubstanciando-se em instrumentos de proteção dos cidadãos contra o arbítrio estatal. Nesse contexto, destacam-se os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança legítima do contribuinte e da previsibilidade, os quais impedem a retroatividade das normas tributárias mais gravosas aos contribuintes ou que esses sejam

surpreendidos com exações tributárias exigidas ao arrepio da lei. Assim sendo, em face do caráter protetivo dos princípios, entende-se que a decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária somente pode ter seus efeitos limitados para a proteção dos direitos e das garantias do contribuintes. Ou seja, a atribuição excepcional de efeitos prospectivos somente se mostra possível nas hipóteses em que a eficácia retroativa da decisão possa levar a uma grave desestabilização do sistema jurídico, a exemplo do que ocorre nos casos das leis estaduais que concedem benefícios fiscais inválidos e na mudança de jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores. Não se pode

¹ Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD da Unisinos (São Leopoldo/RS, Brasil).

admitir, portanto, a aplicação da modulação dos efeitos em benefício do Estado para suprimir o direito dos contribuintes ao ressarcimento dos tributos declarados inconstitucionais e indevidamente recolhidos ao Erário público.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de constitucionalidade; modulação dos efeitos; princípios constitucionais tributários.

ABSTRACT: *The article analyzes the possibility of modulating the effects of the decision declaring the unconstitutionality on tax matters, especially in the face of the protective nature of tax rules and constitutional principles. The rules and tax principles represent a historic conquest of the taxpayer, takes the form of instruments for the protection of citizens against state interference. And in this context, we highlight the principles of legal certainty and protection of legitimate expectations of the taxpayer, which prevent the retroactivity of the more burdensome to taxpayers or who are surprised by these tax exactions required in defiance of the law tax rules thus, given the protective nature of tax rules and principles, it is understood that the decision of unconstitutionality on tax matters can only have its limited to protecting the rights and guarantees of taxpayers effects, the exceptional allocation of prospective effect only shows possible in cases where retroactive effective decision can lead to a serious destabilization of the legal system, as occurs in cases of invalid state laws that grant tax benefits and change consolidated jurisprudence of higher courts . One can not allow the application of modulation effects to suppress the right to compensation for taxpayers declared unconstitutional and improperly collected taxes to the treasury.*

KEYWORDS: *Control of constitutionality; modulating effects; constitutional principles tax.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 A modulação dos efeitos nas decisões declaratórias de inconstitucionalidade; 2 Modulação dos efeitos em matéria tributária; 3 Modulação dos efeitos e repetição de indébito em matéria tributária; Considerações finais; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The modulation effects in declaratory judgments of unconstitutionality; 2 Modulation of the effects on tax matters; 3 Modulation of the effects of repeated overpayment in tax matters; Final considerations; References.*

INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisa a possibilidade da modulação temporal dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade em matéria tributária, notadamente em face do caráter protetivo dos princípios constitucionais tributários. A questão em torno dos efeitos decorrentes da decisão de inconstitucionalidade aguçá o debate em âmbito doutrinário e

jurisprudencial, haja vista que se acentua o confronto entre duas teorias que pretendem definir a natureza do ato inconstitucional.

Assim sendo, serão brevemente analisadas as teorias que pretendem definir a natureza do ato inconstitucional, a fim de introduzir os aspectos fundamentais do instituto da modulação temporal dos efeitos no Direito brasileiro. A possibilidade de manipulação dos efeitos da declaração de invalidade da norma encontra-se prevista no art. 27 da Lei Federal nº 9.868/1999, que dispõe sobre o processo e julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade e das ações declaratórias de constitucionalidade.

Em um segundo momento, analisa-se a questão acerca da (im) possibilidade da aplicação da modulação dos efeitos em matéria tributária, buscando compreender se o referido instituto pode ser utilizado pelo Estado em detrimento das garantias e dos direitos dos contribuintes. A fim de ilustrar esse quadro, a questão posta será analisada a partir de duas situações concretas: a) as leis estaduais que concendem benefícios fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS para determinados setores econômicos e que, posteriormente, são julgadas inconstitucionais em razão da ausência de convênio prévio entre os Estados; e b) a mudança de jurisprudência consolidada em matéria tributária.

Por fim, a partir de precedente da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, analisar-se-á a questão da limitação dos efeitos nos casos de repetição de indébito em matéria tributária, a fim de verificar se o referido instituto pode ou não limitar, ou até mesmo suprimir, o direito dos contribuintes à restituição do tributo declarado inconstitucional e indevidamente recolhido ao Erário.

1 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS NAS DECISÕES DECLARATÓRIAS DE INCONSTITUCIONALIDADE

A questão em torno dos efeitos decorrentes da decisão de inconstitucionalidade é, há muito tempo, objeto de estudo nos sistemas jurídicos americanos e europeus, onde se acentua o confronto entre duas teorias que pretendem definir a natureza do ato inconstitucional. Uma entende o ato inconstitucional como nulo, enquanto a outra o preconiza como anulável.

A primeira posição, conhecida como teoria da nulidade do ato inconstitucional, foi idealizada pelo jurista americano John Marshall no julgamento do célebre caso *Marbury versus Madison*, no qual restou assentado que a declaração de inconstitucionalidade projeta-se retroativamente, possuindo

eficácia *ex tunc* e desconstituindo os efeitos produzidos pela norma desde o seu nascedouro. Assim sendo, para os defensores da teoria da nulidade, a decisão de inconstitucionalidade possui natureza declaratória, pois se limita a reconhecer uma situação preexistente.

Em contraposição à teoria da nulidade, a partir das ideias defendidas pelo jurista tcheco Hans Kesen, desenvolveu-se, na Europa Ocidental, a teoria da anulabilidade do ato inconstitucional. Para os adeptos dessa corrente, a norma inquinada de inconstitucionalidade é apenas anulável, devendo ser preservados todos os efeitos produzidos durante a sua vigência. A decisão que reconhece a anulabilidade da norma possui eficácia *ex nunc* e tem natureza constitutiva negativa.

No Direito brasileiro, embora a Constituição de 1988 não possua nenhum dispositivo atribuindo expressamente eficácia retroativa às decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade das leis, a doutrina e a jurisprudência pátrias sempre reconheceram a prevalência da teoria da nulidade da lei inconstitucional. Aliás, essa orientação sempre fora tão prevalente na jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal a lançou à condição de dogma.

Ocorre que a questão da eficácia temporal da decisão que reconhece a invalidade normativa permaneceu latente até a edição da Lei Federal nº 9.868/1999, que outorgou ao Supremo Tribunal Federal a possibilidade de modular os efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Nos termos do art. 27 da referida lei, se existirem fundadas razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social avalizadas por dois terços dos seus membros, o Tribunal poderá: a) restringir os efeitos da decisão (*ex tunc* parcial ou relativo), estabelecendo um termo inicial para a cassação de efeitos que seja posterior à publicação da norma e anterior à decisão declaratória de inconstitucionalidade; b) não atribuir efeito retroativo à decisão, determinando que ela somente produza efeitos a partir de seu trânsito em julgado (*ex nunc*); e c) determinar que a decisão somente produza efeitos a partir de outro momento que venha a ser determinado (termo diferido ou efeitos *pro futuro*)².

Ou seja, com a inovação introduzida no ordenamento jurídico pátrio pelo dispositivo em tela, a partir de um “juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados de

² BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211.

segurança jurídica e de interesse social, de outro”³. O Supremo Tribunal Federal poderá flexibilizar a aplicação indiscriminada do princípio da nulidade, evitando a perpetuação de situações de lesões a bens jurídicos individuais.

Nessa esteira de raciocínio, cumpre ponderar que a referida norma não deve ser interpretada em dissonância com a regra da nulidade da lei inconstitucional, mas sim como uma exceção à regra. Ou seja, “uma alternativa para as situações em que a retroação dos efeitos por ela preconizada leve a um resultado ainda mais inconstitucional que o reconhecimento da própria norma inválida”⁴.

Isso ocorre porque o princípio da nulidade da lei inconstitucional continua a ser a regra no sistema de jurisdição constitucional brasileiro, devendo ser afastado apenas nas situações excepcionais em que a sua incidência possa culminar em lesões mais graves a bens jurídicos individuais. Aliás, essa é a orientação predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

O princípio da nulidade continua a ser a regra também. O afastamento de sua incidência dependerá de severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de excepcional interesse social preponderante. Assim, aqui, a não-aplicação do princípio da nulidade não se há de se basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio.⁵

Não obstante, a aprovação no plano legislativo da modulação dos efeitos eclodiu um intenso debate nos lindes da doutrina pátria, sendo que alguns autores de escol se manifestaram contrariamente ao instituto. Nesse sentido,

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10.11.1999*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 433.

⁴ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 69.

⁵ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 582.280/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Olivier Charles Mathieux. Relator: Celso de Mello. Brasília/DF, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390216>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁶ sustenta que a possibilidade de estipulação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade torna o Supremo Tribunal Federal uma terceira Câmara Legislativa, haja vista que o faz com base em considerações eminentemente políticas.

Nesse diapasão, adverte Zeno Veloso que⁷:

A alguns preocupa a influência que possa exercer um Poder Executivo forte e autoritário, para reverter a seu favor a possibilidade de se conferir limitações ou restrições materiais e temporais à declaração de inconstitucionalidade. Políticos e juristas já manifestaram o temor de que, diante de uma regra como a do art. 27, um tributo declarado inconstitucional por decisão do STF, em ação direta, poderá ser considerado devido durante o período anterior ao do trânsito em julgado da sentença, afastando-se qualquer direito à repetição de indébito.

Já Lenio Streck tece averbadas críticas à ampla margem de discricionariedade conferida ao Supremo Tribunal Federal pelo art. 27 da Lei Federal nº 9.868/1999. Como afirma o referido autor⁸,

está-se diante, pois, de uma espécie de “inconstitucionalidade por tempo certo”, ou “inconstitucionalidade interrompida”, quebrando a tradição de dar efeito *ex tunc* às ações diretas de inconstitucionalidade. Tenho que a previsão acarreta uma série de problemas, a começar pela enorme discricionariedade que concede ao Supremo Tribunal Federal. Afinal, o que se pode entender por “excepcional interesse social”? E qual é o “outro momento” de que fala a lei?

Destarte, a discussão em torno da possibilidade de limitação dos efeitos transcende os lindes da jurisdição constitucional, trazendo conseqüências para

⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O sistema constitucional brasileiro e as recentes inovações no controle de constitucionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 220, p. 1-17, 2000. p. 3.

⁷ VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*: atualizado conforme as Leis nºs 9.868, de 10.11.1999, e 9.882, de 03.12.1999. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 196.

⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica*: uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 541.

outros planos do ordenamento jurídico. Especificamente no que concerne ao Direito Tributário, observa-se uma resistência da doutrina acerca da possibilidade de restrição dos efeitos da lei tributária declarada inconstitucional, uma vez que as regras e os princípios tributários consubstanciam-se em um instrumento de proteção do cidadão contra o arbítrio do Estado.

2 MODULAÇÃO DOS EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Abordados os aspectos fundamentais da modulação dos efeitos, cumpre doravante analisar o alcance do instituto em matéria tributária, notadamente em face do caráter protetivo das regras e dos princípios tributários. Assim sendo, tenciona-se encontrar respostas plausíveis e válidas para a seguinte questão: Pode a modulação dos efeitos ser utilizada pelo Estado para manter lei tributária inconstitucional em detrimento das garantias e dos direitos dos contribuintes?

Por conseguinte, a fim de ilustrar as ideias defendidas neste trabalho, a questão posta em enfoque será abordada a partir de duas situações concretas, quais sejam: a) as leis estaduais que concedem benefícios fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para determinados setores econômicos e que, posteriormente, são julgadas inconstitucionais em razão da ausência de convênio prévio celebrado entre os Estados; e b) a mudança de jurisprudência em matéria tributária.

Como enaltece Fábio Martins de Andrade, a possibilidade de aplicação do instituto da modulação temporal dos efeitos em matéria tributária encontrou, em um primeiro momento, certa resistência em sede doutrinária, pois “tal campo do Direito não aconselhararia a adoção de tal mecanismo”⁹.

Essa preocupação com a aplicação da doutrina perspectiva no direito tributário foi estampada em artigo publicado por Hugo de Brito Machado¹⁰, de cujo contexto se extrai a seguinte reflexão:

Assim, somente quando seja colocada a questão perante o Supremo Tribunal Federal a questão dos efeitos retroativos prejudiciais ao contribuinte que tinha cumprido a lei inconstitucional é que se terá uma decisão que vai definir esta questão. Por enquanto, tem-se jurisprudência afirmando a produção de efeitos

⁹ Ibid., p. 351.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 72-87, jun. 2000. p. 78-79.

retroativos, ou *ex tunc*, mas com certeza a questão posta não foi a de saber se tais efeitos retroativos se operam contra o cidadão para favorecer o Estado. Afinal, além de ser a supremacia constitucional uma garantia do cidadão, responsável pela produção de lei inconstitucional não é este, mas o Estado.

No âmbito da jurisprudência, a matéria permaneceu adormecida até 2007, quando, pela primeira vez, o Supremo Tribunal Federal foi instigado a modular os efeitos de uma decisão relacionada ao direito tributário. Com efeito, a questão foi levantada em casos relevantes, como os relacionados ao crédito do IPI na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, ao prazo quinquenal para prescrição e decadência de créditos tributários e ao prazo de vigência da isenção da Cofins aplicável às sociedades profissionais¹¹.

Portanto, no intuito de oferecer coesão ao sistema jurídico e prestígio ao postulado da supremacia da Constituição, observou-se um movimento doutrinário no sentido de que a modulação temporal dos efeitos teria aplicação excepcional, limitada aos casos em que “a aplicação generalizada de efeitos retroativos poderá levar a uma grave desestabilização do sistema jurídico”¹².

Pode-se afirmar que a modulação dos efeitos temporais somente preserva a supremacia constitucional quando utilizada para resguardar os valores encampados pelo próprio texto magno, pois, como enfatiza Octavio Campos Fischer:

[...] não fosse assim e tivéssemos que levar aquela visão do princípio da supremacia da Constituição, que implica inexoravelmente nos efeitos *ex tunc*, à última instância, não poderíamos jamais cogitar de institutos como a prescrição, a decadência, o direito adquirido e a coisa julgada, como limites à retroatividade, porque esta, assim, seria total e devastadora.¹³

Essas ideias são referendadas pelo princípio da segurança jurídica, que atua de forma proeminente na seara tributária, consubstanciando uma baliza

¹¹ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 351.

¹² FISCHER, Octavio Campos. *Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 253.

¹³ *Ibid.*, p. 249-250.

normativa que visa a conferir estabilidade às relações jurídicas estabelecidas entre o Fisco e os contribuintes. Por essa razão, vários autores sustentam que a segurança jurídica se destina unicamente à proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, não podendo ser invocada para legitimar pretensões fazendárias na cobrança de tributos¹⁴.

Assim sendo, em razão do cariz protetivo da segurança jurídica e dos princípios constitucionais tributários, recrudesce na doutrina o entendimento de que a modulação dos efeitos tem aplicação excepcional em matéria tributária, somente podendo ser invocada para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes. É o que sustenta Célio Armando Janczeski:

No Direito Tributário, a modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal que julga um tributo inconstitucional deve ser reservada a casos absolutamente excepcionais, coibindo-se a sua utilização para tentar impedir a restituição de tributos criados sem fundamento constitucional. A aplicação da restrição dos efeitos da decisão, naquelas hipóteses em que a decisão de inconstitucionalidade resultar em obrigação do contribuinte a arcar com novas exigências tributárias ou exigências majoradas (em decorrência da lei inconstitucional ser mais benéfica), estará vedada ante o óbice do art. 146 do CTN, amparado pelos princípios da segurança jurídica e da boa-fé.¹⁵

De igual sorte é a posição defendida por Saul Tourinho Leal:

A possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, constitucionalidade ou quando houver mudança em jurisprudência pacificada na Corte, se contrária aos princípios constitucionais, não deve ser empregada. A segurança jurídica é princípio endereçado à sociedade e seus cidadãos, não devendo, jamais, servir de escudo para que a Fazenda deixe de

¹⁴ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 357-358.

¹⁵ JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, p. 17-26, out. 2008. p. 25-26.

honrar seus compromissos decorrentes de práticas perpetradas em atentado à Constituição Federal.¹⁶

Com efeito, o entendimento acerca da excepcionalidade da modulação dos efeitos em matéria tributária também se mostra presente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sendo mister destacar excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações.¹⁷

Já outros autores, como Andrei Pitten Velloso¹⁸, sustentam a incompatibilidade da modulação temporal dos efeitos com as singularidades do direito tributário, pois, além de ser atentatória à supremacia da Constituição, o referido instituto “incentiva a sua derrocada, a mutilação de sua força normativa – e o confisco estatal da propriedade privada”¹⁹. Desta feita, para o referido autor, a doutrina prospectiva somente poderia ser aplicada nos “casos de radical mudança na jurisprudência do STF e de adoção, por este, de uma

¹⁶ LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direito aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 79-86, nov. 2008. p. 86.

¹⁷ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Mario Soares Dantas e Outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília/DF, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 1º out. 2013.

¹⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 13.

¹⁹ *Ibid.*, p. 13.

exegese constitucional completamente inusitada, imprevisível até mesmo ao mais prudente legislador”²⁰.

Nesse sentido, interessante é a posição defendida por Thomas da Rosa de Bustamante²¹, para quem a modulação temporal dos efeitos não pode ser aplicada ao direito tributário em razão do princípio da vedação ao confisco, sob pena de restar tutelado o enriquecimento sem causa do Estado. Assim, a “única hipótese da aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 é no interesse da sociedade, e não do Poder Estatal em beneficiar-se da própria torpeza, isto é, do seu próprio ato de arbítrio”²².

Todavia, em que pesem os abalizados argumentos pela inaplicabilidade da modulação temporal dos efeitos nas decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal encontram-se casos em que a limitação temporal dos efeitos se faz necessária justamente para proteger os direitos dos contribuintes.

Esse é o caso das leis estaduais que concedem benefícios fiscais do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para determinados setores econômicos e que muitas vezes são declarados inconstitucionais por ausência da prévia celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, deflagrando a chamada guerra fiscal. Infelizmente, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal são reiterados os precedentes que reconhecem a inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos em desacordo com as normas constitucionais, o que expõe as fragilidades do pacto federativo e, por conseguinte, do sistema tributário nacional.

Nesse contexto, a título exemplificativo destaca-se o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439-6/MS²³, cuja ementa possui o seguinte teor:

²⁰ Ibid., p. 13.

²¹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/1999 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade: inaplicabilidade na fiscalização de normas de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000. p. 123.

²² Ibid., p. 123.

²³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439-6/MS. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília/DF, 13 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375394>>. Acesso em: 1º out. 2013.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 1.798/1997; E ART. 8º DO DECRETO Nº 9.115/1998, DO ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL – ALEGADA CONTRARIEDADE AOS ARTS. 150, § 6º; E 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – O primeiro ato normativo estadual, instituindo benefícios relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria os dispositivos constitucionais sob enfoque. Alegação de inconstitucionalidade igualmente plausível no tocante ao art. 8º do Decreto nº 9.115/1998, que, extrapolando a regulamentação da mencionada lei, fixa, de forma autônoma, incentivos fiscais sem observância das mencionadas normas da Carta da República. Ação julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade das normas em questão. (ADI 2439, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, J. 13.11.2002, DJ 21.02.2003, p. 00027; Ement., v. 02099-01, p. 00192)

No caso em apreço, o Governador do Estado de São Paulo ajuizou ação direta de inconstitucionalidade impugnando leis estaduais do Estado do Mato Grosso do Sul relativas à instituição do programa “Ações para o Desenvolvimento do Mato Grosso do Sul – PROAÇÃO”, que concediam benefícios fiscais equivalentes ao total do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS para empresas que viessem a se instalar no citado ente federativo.

Ocorre que os benefícios fiscais foram concedidos sem a prévia celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contrariando, em última análise, o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Carta Magna, que preceitua competir à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”²⁴.

A forma e os requisitos para a celebração desses convênios foram regulamentados pela Lei Complementar nº 24/1975, os quais serão celebrados e ratificados “em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes

²⁴ Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

de todos os Estados, e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal”²⁵.

Destarte, em face da desconformidade com a norma constitucional e com o procedimento previsto na Lei Complementar nº 24/1975, a ação direta foi julgada procedente, restando declarada a inconstitucionalidade das leis sul-mato-grossenses que concederam os benefícios fiscais de maneira unilateral.

Por conseguinte, a partir do reconhecimento da inconstitucionalidade das leis que instituíram os referidos benefícios, surge a questão atinente aos efeitos decorrentes da decisão. Como abordado nos capítulos anteriores deste trabalho, em regra, a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma jurídica possui eficácia retroativa (*ex tunc*), o que, na prática, redundaria na obrigação de restituição dos benefícios fiscais usufruídos pelo contribuinte. Tal consequência jurídica seria reforçada pelo fato de que o ente público concedente dos benefícios inválidos se veria compelido a efetuar a cobrança dos tributos, sob pena de configurar a renúncia de receita tributária prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Apesar da censura aos atos estatais que desencadeiam a malfadada guerra fiscal, a questão dos efeitos temporais advindos da decisão que declara a inconstitucionalidade de benefício fiscal deve ser analisada sob o prisma dos direitos e das garantias do contribuinte, haja vista que esse será o maior onerado com tal pronunciamento. Ou seja, o efeito retroativo (*ex tunc*) da decisão que declara a invalidade dos benefícios fiscais e, conseqüentemente, impõe a cobrança dos tributos que não foram recolhidos ao Erário em razão da benesse legal, encontra intransponível óbice nos princípios da previsibilidade e da proteção da confiança legítima do contribuinte.

É o que afirma Emília Maria Velano²⁶ ao comentar o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439/MS:

A decisão citada não se pronunciou sobre seus efeitos, e, então, presume-se sua retroatividade. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal deveria ter concedido efeitos irretroativos à decisão, principalmente se a

²⁵ Brasil. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 18 set. 2013.

²⁶ VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 128.

lei estadual teve eficácia durante um considerável período. É que aqueles beneficiados pela isenção não podem ser surpreendidos com a exigência de tributos cujos fatos geradores já ocorreram há muito tempo. Note-se que os contribuintes acreditavam que o ato praticado não gerava a incidência de tributos. Além disto, as mercadorias vendidas durante a vigência do benefício fiscal tiveram seus preços reduzidos em razão da diminuição de custos de produção. Se houver a anulação dos benefícios, os prejuízos para o setor serão incomensuráveis.

Desta feita, na situação fática exposta a limitação temporal dos efeitos se mostra adequada e necessária, uma vez que os efeitos retroativos da decisão redundarão em inexorável afronta aos princípios da previsibilidade e da proteção da confiança legítima do contribuinte, instaurando um estado de verdadeira insegurança jurídica. Como anota Emília Maria Velano:

Nesta hipótese, a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade pode ser de grande valia, pois a lei que instituiu a exoneração fiscal pode ser julgada inconstitucional sem que essa decisão afronte o princípio da previsibilidade da tributação. Observe que os efeitos retroativos da decisão podem instaurar uma verdadeira insegurança jurídica, já que os contribuintes que confiaram na letra da lei e beneficiaram-se das isenções não estão preparados para essa exação fiscal. Se o Judiciário não modular os efeitos dessa decisão, a Administração Pública exigirá tributos referentes a fatos geradores pretéritos, ocorridos sem que os contribuintes desconfiassem da incidência tributária sobre eles. Para preservar a segurança jurídica, nada melhor do que declarar a inconstitucionalidade da lei sem efeitos retroativos, pois a lei inconstitucional será expurgada do ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que a decisão mantém um dos princípios básicos

do Sistema Tributário, que é a previsibilidade da tributação.²⁷

É preciso ponderar, no entanto, que a modulação temporal dos efeitos das decisões que declaram a inconstitucionalidade de benefício fiscal deve ser utilizada com razoabilidade e parcimônia pelo Poder Judiciário, a fim de evitar a odiosa prática estatal de conceder incentivos fiscais unilaterais e aguardar o pronunciamento da inconstitucionalidade com efeitos limitados²⁸.

No Supremo Tribunal Federal, a questão encontra-se pendente em 4 (quatro) recursos de embargos de declaração, opostos, respectivamente, pelos Estados do Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, São Paulo e Distrito Federal, nos quais são postulados a aplicação de efeitos prospectivos às decisões que reconheceram a invalidade dos benefícios fiscais concedidos ao arrepio da Constituição²⁹.

Outra situação concreta em que a modulação dos efeitos deve ser aplicada para a proteção dos direitos e das garantias do contribuinte é quando há uma mudança brusca na jurisprudência consolidada em matéria tributária. Trata-se da hipótese em que a jurisprudência se mostra pacificada pela inconstitucionalidade de determinado tributo, até que decisão do Supremo Tribunal Federal em mudança brusca de entendimento reconhece a constitucionalidade da exação.

Ocorre que, se forem atribuídos efeitos retroativos ao reconhecimento da constitucionalidade da exação tributária, decorrente da mudança de interpretação consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, os contribuintes serão surpreendidos com a cobrança de um tributo que não constava em seus planejamentos tributários, o que, em última análise, poderá até inviabilizar determinadas atividades econômicas. E, na seara tributária, a boa-fé objetiva do contribuinte se materializa na realização de seu planejamento tributário de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores.

²⁷ Ibid., p. 166.

²⁸ BUFFON, Marciano. Benefícios fiscais de ICMS: uma saída jurídica para o problema decorrente da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo. Disponível em: <<http://justicafiscal.wordpress.com/2011/08/23/beneficios-fiscais-de-icms-uma-saida-juridica-para-o-problema-decorrente-da-declaracao-de-inconstitucionalidade-pelo-supremo/>>. Acesso em: 2 out. 2013.

²⁹ Estados pedem modulação de decisão sobre guerra fiscal. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-abr-21/estados-pedem-modulacao-decisao-supremo-guerra-fiscal>>. Acesso em: 2 out. 2013.

Como enfatiza Luís Roberto Barroso³⁰, há muito já se superou a concepção que entendia o intérprete como um mero revelador de conteúdos preexistentes, objetivamente postos pelo legislador. Assim, “a moderna dogmática jurídica, pelo contrário, reconhece ao Poder Judiciário o papel de co-criador do direito”³¹, sendo certo que quanto mais complexo for o sistema jurídico, maior será o espaço reservado para a interpretação e “mais próxima a atividade jurisdicional estará da própria criação do Direito”³².

Não se pode confundir o texto legislado (enunciado normativo) com a norma, que nada mais é do que o produto da interpretação do texto pelo Poder Judiciário. De acordo com referido autor:

Por isso mesmo a doutrina enfatiza que o texto legislado, ou o enunciado normativo, não se confunde com a norma, que é o produto final da interpretação levada a cabo pelo Judiciário, tanto assim que a partir de um mesmo enunciado podem ser construídas várias normas distintas. É até possível, como acontece no caso aqui em exame, que com o passar do tempo normas diferentes sejam extraídas de um mesmo conjunto de enunciados. Embora a interpretação sempre deva respeito aos limites impostos pelas possibilidades semânticas do texto, a verdade é que apenas após a interpretação judicial será possível dizer qual é a *norma* que o texto realmente produz ou, em outros termos, qual o direito vigente no particular.³³

Assim sendo, na moderna dogmática o processo de interpretação realizado pelos juízes e Tribunais cria norma jurídica, consubstanciando a jurisprudência uma verdadeira fonte do Direito, como leciona Diego Diniz Ribeiro:

Resta claro então que o Judiciário *cria direito*, dando sentido aos textos de lei, na medida em que conforma seu conteúdo. Por outro giro verbal, o que se quer dizer é que

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006.

³¹ *Ibid.*, p. 277.

³² *Ibid.*, p. 277.

³³ *Ibid.*, p. 278.

“da intelecção jurisdicional há de ser irrefragavelmente reconhecida como sendo o Direito no caso concreto. Assim, é a interpretação que especifica o conteúdo da norma”. A atividade jurisdicional, portanto, é fonte do Direito. O seu produto (decisões judiciais) é veículo ejetor/criador de normas jurídicas. [...] Ao decidir, o Poder Judiciário cria norma jurídica, afastando as outras variáveis de interpretação possíveis e delimitando aquela que deve ser seguida pelo jurisdicionado o que, sem dúvida, acaba por criar uma expectativa jurídica a ser respeitada. As decisões judiciais têm natureza sintética, atuando como redutoras de complexidade, na medida em que afastam as outras interpretações possíveis que permeiam a norma jurídica *sub judice*. Soma-se ainda a tal argumento o fato de as decisões emanadas do Poder Judiciário apresentarem caráter de definitividade e oponibilidade em face de terceiros.³⁴

Expostas as premissas doutrinárias *supra*, é fácil perceber que a modificação da interpretação consolidada pelos Tribunais equivale a uma modificação do próprio direito vigente e, como averba Luís Roberto Barroso³⁵, “sob a perspectiva do cidadão, isso equivale, em todos os elementos relevantes, à alteração do próprio texto legislativo”. E como se viu alhures, a dimensão subjetiva da segurança jurídica, materializada pelos princípios da boa-fé e da proteção da confiança, impede a retroatividade da norma tributária que agrave a situação do contribuinte.

Portanto, em face dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança legítima, as modificações jurisprudenciais não têm o condão de onerar o contribuinte com a imposição de exações retroativas, podendo tal regra ser excepcionada somente na hipótese de uma interpretação mais benéfica. Essa conclusão encontra fundamento tanto no art. 150, inciso III, alínea *a*, do Texto

³⁴ RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 29-30, ago. 2000.

³⁵ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006. p. 278.

Constitucional como também no art. 146 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966)³⁶.

Nesse sentido, leciona Nelson Nery Junior³⁷ que o princípio da segurança jurídica atua de forma destacada no direito tributário, razão pela qual o contribuinte não pode ser “surpreendido por decisão retroativa do STF, em processo de controle abstrato de constitucionalidade, para atingir atos que praticou até então, com base em lei que pensava ser constitucional”. O contribuinte não pode ser onerado com uma exação tributária que pensava ser indevida, sob pena de inviabilizar sua atividade empresária ou mesmo de pessoa física³⁸.

Com efeito, a atribuição de efeitos prospectivos às decisões que modificam a jurisprudência dominante nos Tribunais Superiores se mostra adequada e necessária para a valorização dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da proteção da confiança legítima do contribuinte. Somente com a modulação temporal dos efeitos dessas decisões é que se manterão inabalados os referidos princípios constitucionais tributários.

É o que defende Célio Armando Janczeski³⁹, para quem a modulação temporal dos efeitos deve ser sempre aplicada na hipótese de mudança da jurisprudência dos Tribunais Superiores:

Outra hipótese de aplicação da modulação dos efeitos da decisão que valoriza o princípio da boa-fé, ponderado com o princípio da supremacia constitucional, dá-se naquelas hipóteses em que a jurisprudência de longos

³⁶ Não obstante o art. 146 do CTN se refira apenas ao lançamento, Luís Roberto Barroso sustenta que o seu fundamento pode ser generalizado: “Essa mesma conclusão decorre igualmente da legislação tributária. O art. 146 do CTN dispõe que eventual mudança de interpretação, fruto de decisão administrativa ou judicial, equivale à edição de lei nova e apenas poderá ser aplicada aos fatos ocorridos em momento posterior à introdução do novo entendimento, ou seja, da nova norma. Embora o dispositivo trata de forma específica do lançamento, seu fundamento pode ser generalizado de forma inteiramente consistente” (Ibid., p. 278).

³⁷ NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica: eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo Tribunal Superior. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARRAZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009. p. 91.

³⁸ Ibid., p. 101.

³⁹ JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, p. 17-26, out. 2008. p. 24.

anos apresenta-se pacificada pela inconstitucionalidade de determinado tributo (sempre com a decretação incidental e concreta) até que decisão do Supremo Tribunal (em controle de constitucionalidade concreta ou abstrata) indica novo posicionamento sobre a matéria, reconhecendo-se a constitucionalidade da exação. A manifestação do Tribunal em controle abstrato, em decorrência dos efeitos *erga omnes* e da força vinculante, obriga os demais juízes e tribunais, a observarem às novas regras. Se a manifestação do Tribunal se deu pela via do controle concreto, apesar de os efeitos somente serem estendidos a todos, após eventual resolução do Senado Federal, mesmo assim tratando-se de precedente do Pretório Excelso, influenciará definitivamente na mudança da jurisprudência até então pacífica sobre o assunto. Não há dúvidas que o contribuinte, frente à pacificação da jurisprudência (anterior ao novo posicionamento ditado pela decisão do Supremo), programou-se para não pagar o tributo, planejando sua vida e seus negócios como se este encargo não fosse devido. Se, de um momento para outro, aquilo que não era devido se transforma em devido com juros, atualização monetária e multa, exigível no período não prescrito, haverá manifesta violação na confiança do contribuinte que acreditou no Poder Judiciário como um todo.

Exemplo prático de modificação da jurisprudência consolidada ocorreu no caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidente sobre as sociedades civis, instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e regulamentada pela Lei Federal nº 9.718/1998. A jurisprudência pátria encontrava-se pacificada em favor da inconstitucionalidade do tributo, inclusive estando tal entendimento vazado na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, que estabelece: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”⁴⁰.

⁴⁰ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 276. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=22>>. Acesso em: 5 out. 2013.

Após longo período de aplicação da súmula, em face da manifestação do Supremo Tribunal Federal na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Superior Tribunal de Justiça voltou a deliberar sobre tema e reafirmou o entendimento pela inconstitucionalidade da incidência da Cofins sobre as sociedades civis de prestação de serviços profissionais⁴¹. Frise-se, nesse sentido, que o Supremo Tribunal Federal vinha decidindo que a questão envolvida apenas é ofensa reflexa à Constituição Federal, razão pela qual não conhecia os recursos interpostos contra as decisões oriundas do Superior Tribunal de Justiça.

Todavia, nos autos do Recurso Extraordinário nº 377.457/PR⁴² o Supremo Tribunal Federal resolveu conhecer a questão, quando, então, foi protocolizado requerimento para que fossem atribuídos efeitos *ex nunc* à decisão que viesse a ser proferida. Ocorre que o Pretório Excelso, no julgamento do referido recurso, conferiu interpretação diametralmente oposta à jurisprudência consolidada e vazada na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, decidindo pela inconstitucionalidade da exação.

No que concerne ao pleito de atribuição dos efeitos prospectivos, cinco ministros votaram pela modulação dos efeitos, enquanto outros cinco a negaram. A Ministra Ellen Gracie não participou do julgamento. Em face do resultado do julgamento, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB requereu o seu ingresso na qualidade de assistente e opôs embargos declaratórios, postulando a suspensão do recurso extraordinário para que fosse aguardado o voto da Ministra Ellen Gracie.

Com a aposentadoria da Ministra Ellen Gracie, o recurso foi redistribuído para a Ministra Rosa Weber, encontrando-se pendente de julgamento. A fim de evitar a insegurança jurídica advinda da retroação dos efeitos, o Supremo Tribunal Federal imperiosamente deverá conferir eficácia prospectiva à decisão, evitando que o Fisco possa exigir o tributo daqueles que acreditam não ser devida tal exação tributária. Nesse sentido, antes mesmo do resultado proclamado no

⁴¹ JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, p. 17-26, out. 2008. p. 24-25.

⁴² Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Recorrido: União. Relator: Gilmar Mendes. Brasília/DF, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=434326>>. Acesso em: 5 out. 2013.

juízo do Recurso Extraordinário nº 377.457/PR, anotava Célio Armando Janczeski que:

Não há dúvidas que o pleito de adoção de efeitos prospectivos para a decisão que, ao que tudo indica, julgará constitucional o tributo para as sociedades civis, contrariando segura jurisprudência avalizada pela Súmula nº 276 do STJ, se justificaria pela necessária proteção da confiança legítima do contribuinte, que acreditava, com razão frente à realidade explanada, que a discussão estava definitivamente encerrada e que o tributo não era devido. A boa-fé, nesse situação, atua como limite ao Fisco de exigir o tributo não pago nas datas de seus vencimentos e tido até a data da decisão do Supremo Tribunal como indevido por sólida posição jurisprudencial. Pela ponderação entre o primado da Constituição e a proteção da confiança legítima do contribuinte, se viabilizaria a exigência do tributo tido agora como respaldado pela Constituição, em períodos vincendos, declarando-se a não-exigência da exação em relação aos fatos geradores ocorridos até a publicação da decisão do Tribunal Pleno. No mesmo julgamento em que o Tribunal reconhecer a constitucionalidade da contribuição para as sociedades civis, poderá deferir a concessão de efeitos *ex nunc* à decisão que será proferida no processo.⁴³

Em suma, tanto na doutrina como também na jurisprudência existem sólidas manifestações no sentido de que as decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária somente poderão ter seus efeitos limitados para a proteção dos direitos e das garantias dos contribuintes. A aplicação excepcional do instituto da modulação dos efeitos em matéria tributária somente se mostra possível naquelas hipóteses em que a aplicação dos efeitos retroativos (eficácia *ex tunc*) possa levar a uma grave desestabilização do sistema jurídico, a exemplo do que ocorre nos casos das leis estaduais que concedem

⁴³ JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, p. 17-26, out. 2008. p. 24.

benefícios fiscais inválidos e na mudança de jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores.

3 MODULAÇÃO DOS EFEITOS E REPETIÇÃO DE INDÉBITO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Estabelecida a excepcionalidade da doutrina prospectiva em matéria tributária, impende doravante analisar uma questão que vem gerando intensos debates na doutrina, qual seja, a possibilidade da modulação temporal dos efeitos para suprimir o direito dos contribuintes à repetição do indébito tributário.

A discussão em torno dessa problemática iniciou-se com o julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários nºs 556.664/RS, 559.882/RS e 560.626/RS, no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da ampliação dos prazos de decadência e prescrição das contribuições de Seguridade Social, consoante os arts. 45 e 46 da Lei Federal nº 8.212/1991, e da criação da hipótese prevista no parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 (suspensão da prescrição tributária nos créditos de comprovada inexecução e de reduzido valor), por violação da reserva de lei complementar para a edição de normas gerais em matéria tributária - art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988⁴⁴.

Em razão da repercussão econômica do caso, o Tribunal acolheu o pleito de modulação dos efeitos formulado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, conferindo eficácia *ex nunc* à decisão. A atribuição de efeitos prospectivos à decisão foi justificada para garantir a necessária segurança jurídica, como restou assentado no voto do Ministro Gilmar Mendes:

Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstas no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente. Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de inconstitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores

⁴⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 7.

recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.⁴⁵

Ocorre que, na prática, a limitação dos efeitos temporais representou a supressão do direito dos contribuintes de pleitear a restituição dos tributos pagos indevidamente, salvo para os contribuintes que tivessem ajuizado as respectivas ações judiciais ou solicitações administrativas até o momento da prolação da decisão. Note-se que essa decisão estabelece uma eficácia temporal híbrida, pois, enquanto limita os efeitos da inconstitucionalidade para os créditos tributários recolhidos e não impugnados (efeitos *ex nunc*), concede efeitos retroativos (*ex tunc*) para aqueles que foram objeto de impugnação administrativa ou judicial até a data de prolação da decisão - 11.06.2008⁴⁶.

Com efeito, a supressão do direito à repetição de indébito decorrente da limitação dos efeitos da indigitada decisão foi alvo de críticas contundentes no âmbito da doutrina pátria, pois se estaria avalizando o enriquecimento ilícito do Estado. Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso⁴⁷ lança solerte crítica às razões deduzidas pelo Pretório Excelso para a modulação dos efeitos, sendo oportuno destacar o seguinte excerto:

Mas que insegurança jurídica é essa? Se os preceitos são inconstitucionais e os contribuintes já versaram aos cofres públicos os valores exigidos pelo Fisco, a declaração da sua ilegitimidade jurídica deveria produzir o efeito de autorizá-los a postular a restituição do que pagaram ao arrepio da Constituição. Tal autorização, que sempre fez parte da nossa tradição jurídica, não implicaria insegurança jurídica alguma, haja vista o intérprete maior da Carta da República já ter se manifestado definitivamente sobre o direito aplicável à espécie e ninguém cogitar reavivar os

⁴⁵ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS. Recorrente: União. Recorrido: REDG - Consultoria Tributária Sociedade Civil Ltda. Relator: Gilmar Mendes. Brasília/DF, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re560626.pdf>> Acesso em: 10 out. 2013.

⁴⁶ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 415.

⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária "modulação" dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 7.

direitos à repetição fulminados pela prescrição, nos termos do art. 168 do Código Tributário Nacional.

Na verdade, ao restringir a eficácia temporal da decisão para impedir a repetição dos indébitos tributários, o Supremo Tribunal Federal “optou por dissimular o real fundamento da sua decisão, referindo-se à segurança jurídica quando, na realidade, designava os interesses pecuniários do Fisco”⁴⁸. E, nesse contexto, observa-se que a segurança jurídica não pode ser utilizada para a proteção dos interesses estatais em detrimento dos contribuintes, uma vez que esse princípio se destina à proteção objetiva dos cidadãos⁴⁹.

Na jurisprudência pátria, verifica-se que o Estado reiteradamente se utiliza de argumentos consequencialistas de cunho econômico, como a insolvência do Erário público, para fundamentar o pedido de modulação dos efeitos das decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária.

Como explicita Fábio Martins de Andrade⁵⁰, apesar de ser lícito ao Tribunal levar em conta o argumento pragmático ou consequencialista, não pode ser admitida a modulação dos efeitos de uma decisão judicial em matéria tributária fundamentada em argumentos relacionados aos eventuais prejuízos ocasionados aos cofres públicos. Isso porque, na linha do que defende o autor, a doutrina prospectiva “não deve ser usada a serviço do Fisco, vez que necessariamente implicaria flagrante afronta aos princípios e direitos assegurados em sede constitucional aos cidadãos, de modo geral, e aos contribuintes, de maneira particular”⁵¹.

Em complementação a esse entendimento, Andrei Pitten Velloso⁵² registra:

Transpondo essa clássica lição para a seara tributária, resulta fácil ver que os interesses fazendários jamais podem justificar lesões à Constituição, mesmo que mascarados de interesses econômicos e sociais. Se todos os cidadãos devem ter uma vontade de realizar

⁴⁸ Ibid., p. 8.

⁴⁹ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 151.

⁵⁰ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 374.

⁵¹ Ibid., p. 375.

⁵² Velloso, op. cit., p. 12.

plenamente a Constituição, o Supremo Tribunal Federal, criado para tutelá-la, está institucionalmente obrigado a garantir a sua primazia perante todas as ameaças estatais. E, como bem recorda Konrad Hesse, a relevância de tal dever se agiganta naquelas hipóteses em que ao Estado é 'incômodo' respeitar a Lei Maior ou suportar os efeitos do seus desrespeito, tal qual sucede na edição de leis inconstitucionais que geram expressivas entradas para os cofres públicos - e que, por conseqüência, hão de render ensejo a vultuosas repetições de indébitos.

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal se mostra combativo em relação às razões de Estado, como restou assentado nas ponderações do Ministro Celso de Mello por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010:

RAZÕES DE ESTADO NÃO PODEM SER INVOCADAS PARA LEGITIMAR O DESRESPEITO À SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - A invocação das razões de Estado - além de deslegitimar-se como fundamento idôneo de justificação de medidas legislativas - representa, por efeito das gravíssimas conseqüências provocadas por seu eventual acolhimento, uma ameaça inadmissível às liberdades públicas, à supremacia da ordem constitucional e aos valores democráticos que a informam, culminando por introduzir, no sistema de direito positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica. Nada compensa a ruptura da ordem constitucional. Nada recompõe os gravíssimos efeitos que derivam do gesto de infidelidade ao texto da Lei Fundamental. A defesa da Constituição não se expõe, nem deve submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. A relação do Poder e de seus agentes, com a Constituição, há de ser, necessariamente, uma relação de respeito. Se,

em determinado momento histórico, circunstâncias de fato ou de direito reclamarem a alteração da Constituição, em ordem a conferir-lhe um sentido de maior contemporaneidade, para ajustá-la, desse modo, às novas exigências ditadas por necessidades políticas, sociais ou econômicas, impor-se-á a prévia modificação do texto da Lei Fundamental, com estrita observância das limitações e do processo de reforma estabelecidos na própria Carta Política.⁵³

Em âmbito doutrinário, recrudescer o entendimento de que a modulação temporal dos efeitos não pode ser aplicada para tentar impedir a restituição de tributos criados sem fundamento constitucional. Isso porque o direito de os contribuintes obterem o ressarcimento dos indébitos tributários é consectário “da supremacia normativa da Constituição e do caráter heterônomo das obrigações tributárias, que somente podem advir do exercício legítimo do poder de império estatal”⁵⁴.

Por conseguinte, a utilização da doutrina prospectiva como instrumento de tutela dos interesses fazendários afronta os postulados da boa-fé e da segurança jurídica e os direitos fundamentais dos contribuintes, pois, como alerta Saul Tourinho Leal⁵⁵, se o instituto da modulação dos efeitos “for utilizado em desfavor dos direitos fundamentais dos contribuintes, caminharemos, todos, para a nulificação da relevante conquista jurídica esboçada pelos princípios constitucionais tributários”⁵⁶.

Já, para Kiyoshi Harada⁵⁷, os princípios constitucionais da legalidade tributária, da tipicidade cerrada e da moralidade da Administração Pública

⁵³ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília/DF, 13 de junho de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=984>>. Acesso em: 8 out. 2013.

⁵⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 16.

⁵⁵ LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direito aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 79-86, nov. 2008. p. 81.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 81.

⁵⁷ HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébitos de tributos declarados inconstitucionais. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/805.pdf>>. Acesso em: 9 out. 2013.

impedem a limitação dos efeitos em matéria tributária, salvo se for para favorecer o contribuinte. Assim, não se pode permitir que “a Fazenda Pública se aproprie de valor cobrado a título de tributo, mas que a Corte Suprema reconheceu não se revestir aquela exação de natureza tributária por desobedecer o princípio da legalidade tributária”⁵⁸.

Em síntese, a prospecção dos efeitos temporais nas decisões que declaram a inconstitucionalidade da norma tributária faz com que o Supremo Tribunal Federal mantenha a cobrança de tributos sem lei, gerando resultados incompatíveis com o Texto Constitucional. Como refere Humberto Ávila:

Assim procedendo, a decisão do Tribunal que mantém a cobrança de tributo inconstitucional termina, por via transversa, provocando resultados incompatíveis com a CF/1988. Em primeiro lugar, a decisão permite a instituição pelo Poder Legislativo de tributo sem base em lei, em afronta à regra constitucional de legalidade (art. 150, II). Mesmo sem lei, o tributo é cobrado. Em segundo lugar, a própria decisão pretende ser o fundamento para a cobrança do tributo, o que não só também viola a referida regra de legalidade como, ainda, malfez o princípio da separação dos Poderes (art. 2º). Em terceiro lugar, ela suspende a eficácia dos direitos fundamentais de liberdade, de propriedade e de proteção judicial, por subtrair, destes, tanto a eficácia limitadora da atividade estatal quanto a eficácia garantidora de um conjunto mínimo de bens jurídicos cuja disponibilidade é condição mesma da sua eficácia, em contradição com a garantia de eficácia imediata dos direitos fundamentais (art. 5º, § 1º) e com a impossibilidade de sua modificação sequer por emenda constitucional (art. 6º, § 4º). Daí se declarar que a modulação dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias oneratórias

⁵⁸ Ibid., p. 4.

significa a suspensão injustificada dos direitos fundamentais.⁵⁹

De outro lado, a aplicação da doutrina prospectiva em detrimento do contribuinte representa um enriquecimento sem causa do Estado, caracterizado pela expropriação forçada do patrimônio do cidadão e pela violação ao direito fundamental de propriedade. É quando se nega efeitos retroativos às declarações de inconstitucionalidade em matéria tributária, se avaliza ao Estado a possibilidade de “utilizar os institutos do Direito Tributário para se apropriar de parcela da propriedade privada sem que, para fazê-lo, tenha de respeitar as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que não representa somente uma lesão a tais limitações”⁶⁰, mas também ao direito fundamental de propriedade.

Como abordado ao longo deste capítulo, em respeito aos postulados da força normativa da Constituição e da segurança jurídica, e aos direitos e às garantias fundamentais dos contribuintes, não se mostra possível a modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade em matéria tributária para suprimir o direito do cidadão à repetição de indébito, o que poderá abalar seriamente os fundamentos basilares do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, cumpre observar que não se pode admitir a modulação dos efeitos assentada em argumentos consequencialistas ou em razões de Estado, eis que os interesses fazendários jamais poderão justificar lesões às normas e aos princípios constitucionais.

Assim sendo, no exercício de seu mister institucional, o Supremo Tribunal Federal não pode se sensibilizar com a invocação de tais argumentos para negar os direitos dos contribuintes, pois, como adverte Fábio Martins de Andrade⁶¹, “modular efeitos para minimizar perdas financeiras do Estado equivale a reduzir esta Corte Constitucional ao papel de curadora de um Estado que se tem por incapaz”.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 558-559.

⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008. p. 13.

⁶¹ ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 375.

Por fim, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal não andou bem ao conferir eficácia prospectiva às decisões que declararam a inconstitucionalidade da ampliação dos prazos de decadência e prescrição nas contribuições para a Seguridade Social, uma vez que preferiu acolher os interesses arrecadatários do Estado em detrimento do direito dos contribuintes de pleitearem o ressarcimento do indébito tributário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão da natureza e dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade sempre aguçou os debates doutrinários e jurisprudenciais, resultado do confronto entre as teorias da anulabilidade e da nulidade do ato inconstitucional. No Direito brasileiro, até a edição do art. 27 da Lei Federal nº 9.868/1999 prevalecia a concepção de que a lei inconstitucional era nula e, portanto, todos os seus efeitos deveriam ser desconstituídos. Aliás, essa orientação sempre fora tão prevalente na jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal a alçou à condição de dogma.

Ocorre que, em algumas hipóteses, o reconhecimento da nulidade da lei inconstitucional gerava uma situação jurídica ainda mais inconstitucional e perpetuava verdadeiras injustiças. Assim sendo, o advento do instituto da modulação dos efeitos representou a flexibilização do dogma da nulidade da lei inconstitucional, pois se outorgou ao Supremo Tribunal Federal a possibilidade de restringir os efeitos da decisão de inconstitucionalidade (efeitos *ex tunc*) ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou até mesmo de outro momento que venha a ser fixado (efeitos *pro futuro*).

Nada obstante, cumpre ressaltar que a restrição da eficácia temporal deve ser interpretada como uma hipótese excepcional, aplicando-se somente nas situações em que a retroação dos efeitos possa levar a um resultado ainda mais inconstitucional que o reconhecimento da própria norma inválida.

Portanto, o princípio da nulidade da norma inconstitucional continua a ser a regra no sistema de jurisdição constitucional brasileiro, devendo apenas ser afastado nas situações excepcionais em que a sua incidência possa culminar em lesões mais graves a bens jurídicos individuais. O afastamento do princípio da nulidade dependerá de um severo juízo de ponderação que faça prevalecer a segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de excepcional interesse social, não podendo ser baseado em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio.

Em razão da proeminência da segurança jurídica e dos princípios constitucionais tributários, conclui-se que a modulação dos efeitos deve ter incidência excepcional nas decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, somente podendo ser invocada para a proteção das garantias e dos direitos dos contribuintes. Ou seja, a atribuição excepcional de efeitos prospectivos em matéria tributária somente se mostra possível naquelas hipóteses em que os efeitos retroativos possam levar a uma grave desestabilização do sistema jurídico, a exemplo do que ocorre nos casos das leis estaduais que concedem benefícios fiscais inválidos e na mudança da jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores.

Verificou-se que a Fazenda Pública reiteradamente se utiliza de argumentos consequencialistas de cunho econômico, também conhecidos como razões de Estado, para fundamentar o pedido de atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade em matéria tributária. Não obstante, a invocação desses argumentos não se mostra idônea para fundamentar o pedido de modulação de efeitos em matéria tributária, haja vista que os interesses fazendários jamais poderão justificar lesões às normas e aos princípios constitucionais.

Nesse contexto, recrudescer o entendimento de que a doutrina prospectiva não pode ser utilizada como instrumento de tutela dos interesses arrecadatórios do Estado, sob pena de afrontar os postulados da boa-fé e da segurança jurídica e os princípios e direitos fundamentais dos contribuintes. A atribuição de efeitos prospectivos deve ser efetuada única e exclusivamente em benefício dos contribuintes, pois, do contrário, encontrar-se-á a derrocada da relevante conquista histórica representada pelos princípios constitucionais tributários.

Portanto, revela-se inadmissível a utilização da doutrina prospectiva para impedir a restituição de tributos criados sem fundamento constitucional. É que o direito de os contribuintes obterem o ressarcimento dos indébitos tributários decorre do princípio da supremacia da Constituição e do caráter heterônomo das obrigações tributárias, razão pela qual não se pode admitir a atribuição de efeitos prospectivos na hipótese em tela.

A aplicação da doutrina prospectiva em detrimento dos contribuintes, além de afrontar os princípios e direitos fundamentais, representa o enriquecimento ilegal e sem causa do Estado, o que se mostra defeso no ordenamento jurídico pátrio. Não se pode admitir que o Estado se locuplete às custas dos

contribuintes, apropriando-se da propriedade privada sem respeitar os direitos e as garantias fundamentais, o que, em última análise, poderá abalar seriamente os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Enfim, é imperioso que o Supremo Tribunal Federal, no exercício de seu mister institucional de guardião da Constituição, não se sensibilize com a invocação de argumentos consequencialistas ou razões de Estado para suprimir o direito dos contribuintes de pleitearem a restituição das exações tributárias inconstitucionais, reduzindo-se ao papel de mero curador de um Estado que se tem por incapaz.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/1999*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009

_____. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 261-288, abr./jun. 2006.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

_____. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 18 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 276. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=22>>. Acesso em: 5 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília/DF, 13 de junho de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=984>>. Acesso em: 8 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.439-6/MS. Requerente: Governador do Estado de São Paulo. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul e Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília/DF, 13 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375394>>. Acesso em: 1º out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 582.280/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Olivier Charles Mathieux. Relator: Celso de Mello. Brasília/DF, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=390216>>. Acesso em: 25 jul. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Mario Soares Dantas e Outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília/DF, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 1º out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Recorrido: União. Relator: Gilmar Mendes. Brasília/DF, 17 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=434326>>. Acesso em: 5 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 560.626/RS. Recorrente: União. Recorrido: REDG – Consultoria Tributária Sociedade Civil Ltda. Relator: Gilmar Mendes. Brasília/DF, 12 de junho de 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re560626.pdf>> Acesso em: 10 out. 2013.

BUFFON, Marciano. Benefícios fiscais de ICMS: uma saída jurídica para o problema decorrente da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo. Disponível em: <justicafiscal.wordpress.com/2011/08/23/beneficios-fiscais-de-icms-uma-saida-juridica-para-o-problema-decorrente-da-declaracao-de-inconstitucionalidade-pelo-supremo/>. Acesso em: 2 out. 2013.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/1999 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade: inaplicabilidade na fiscalização de

normas de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O sistema constitucional brasileiro e as recentes inovações no controle de constitucionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 220, p. 1-17, 2000.

FISCHER, Octavio Campos. *Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébitos de tributos declarados inconstitucionais. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/805.pdf>>. Acesso em: 9 out. 2013.

JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, p. 17-26, out. 2008.

LEAL, Saul Tourinho. Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direito aos contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 158, p. 79-86, nov. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Declaração de inconstitucionalidade e direito intertemporal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 57, p. 72-87, jun. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de constitucionalidade: comentários à Lei nº 9.868, de 10.11.1999*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica: eficácia da decisão judicial que altera jurisprudência anterior do mesmo Tribunal Superior. In: FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio; CARRAZA, Roque Antonio; NERY JUNIOR, Nelson. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. São Paulo: Manole, 2009.

RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, ago. 2000.

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

VELANO, Emília Maria. *Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as Leis nºs 9.868, de 10.11.1999, e 9.882, de 03.12.1999*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p. 7-16, out. 2008.

