

**UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE DIREITO**

FRANCISCO DAS CHAGAS E SILVA NETO

**MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA
ANÁLISE SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA**

São Luís

2018

**UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE DIREITO**

FRANCISCO DAS CHAGAS E SILVA NETO

**MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA
ANÁLISE SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à coordenação do curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, como requisito parcial de integralização curricular para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa

**São Luís
2018**

Catálogo da Publicação na fonte

UNDB / Biblioteca

Silva Neto, Francisco das Chagas e

Modulação temporal de efeitos em matéria tributária: uma análise sobre a segurança jurídica. / Francisco das Chagas e Silva Neto. — São Luís, 2018.

50f.

Orientador: Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2018.

1. Modulação temporal. 2. Matéria tributária. 3. Lei nº9868/99.
4. Segurança jurídica. I. Título.

FRANCISCO DAS CHAGAS E SILVA NETO

**MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA
ANÁLISE SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à coordenação do curso de Direito da Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, como requisito parcial de integralização curricular para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa

Aprovado em: 27 / 11 / 2018

Banca examinadora

Prof. Me. Arnaldo Vieira Sousa (orientador)
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB

Prof. Me Gedecy Medeiros Filho
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB

Prof. Me Daniel Almeida Rodrigues
Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB

Aos meus amados velinhos,
Antônio de Pádua e Vânia Maria.

AGRADECIMENTOS

Agradecer incondicionalmente aos meus pais, que estiveram me incentivando e acreditando em meus propósitos por esses anos, que fizeram sacrifícios enormes, para que os meus sonhos, que também são deles, se realizem. Que não mediram esforços de me proporcionar a oportunidade de estudar em uma faculdade de qualidade. Que choram ao meu lado em cada conquista, pois é por eles que só penso em crescer.

Agradecer também as minhas duas irmãs, que fazem parte dessa história, que sempre estão ao meu lado. Agradecer as minhas duas sobrinhas, que me fazem entender um pouco da razão de nossas vidas. A minha namorada, Vitória, que sempre me apoia e incentiva em meus sonhos, que mesmo de longe viveu comigo os altos e baixos da minha vida acadêmica.

Agradecer também aos meus primos Raimundo jr e Clécio, que sempre me deram conselhos preciosos, que levarei para toda minha caminhada.

Aos meus amigos da primeira turma, que marcaram minha vida por toda cumplicidade, empatia e histórias vivenciadas nos prólogos das nossas caminhadas na Undb. Monier, Guerreiro, Madson, Halyna, Núbia, LG e Guilherme. Sempre estarão no meu coração.

Mas as coisas mudam, reposicionam-se e te apresentam coisas boas de onde achava ser um doloroso ensinamento. Veio minha segunda turma. Caio, que desde o vestibular da undb nossos caminhos se cruzaram. Fernandinha, minha amiga guerreira, que sempre tá pra me ajudar. Lionalva, Jurruda, Ramon, Eliseu, Ray Mendes, Richard, Perdigão, JV, Teresa. Todos de alguma forma me ajudaram, e fazem parte da minha história.

. Agradecer ao orientador e coordenador Arnaldo, que de “forcinha” em “forcinha”, me ajudou nos momentos mais difíceis e desesperadores na faculdade.

Agradecer aos meus professores, pois a sina do ser humano é transferir conhecimento, uma dádiva. Obrigado por todos os conhecimentos.

Idéias e somente idéias podem iluminar a escuridão.

Ludwig von Mises

RESUMO

Neste trabalho enfrentou-se a problemática da segurança jurídica na modulação de efeitos em matéria tributária, no tocante que há uma flagrante afronta a princípios constitucionais consagrados, sendo explícitos ou implícitos, do cidadão contribuinte. Analisou-se aspectos da segurança jurídica, de como o controle de constitucionalidade é importante para manter a supremacia constitucional, e conseqüentemente a própria segurança jurídica. Atentou-se para os requisitos da modulação de efeitos no art.27 da lei 9868/99, que trouxe em seu bojo, termos indeterminados e abrangentes, excepcional interesse social e segurança jurídica, que acabam transformando o cenário jurídico inconsistente. No primeiro momento buscou-se delinear da melhor forma, correlacionando com os direitos fundamentais do indivíduo. Na segunda parte delimitou-se os anseios do controle de constitucionalidade, e dos principais pontos da modulação de efeitos temporais. Na terceira parte demonstrou-se o quão é difícil conciliar o mecanismo da modulação de efeitos, e que é a segurança jurídica, que sempre deve ser usada em favor do contribuinte, e ficará solapada, caso se module os efeitos em decisão tributária contra os anseios do contribuinte. Para tanto, a metodologia utilizada é de revisão bibliográfica, com estudo de normas e legislação relacionada com o tema.

Palavra-chaves: Segurança jurídica. Modulação de efeitos temporais. Controle de constitucionalidade.

ABSTRACT

In this work we faced the problem of legal certainty in the modulation of effects on tax matters, in respect of which there is a blatant and affront to the constitutional principles enshrined, being explicit or implicit, of the citizen taxpayer. Analyzed aspects of legal certainty, as the control of constitutionality it is important to maintain constitutional supremacy, and consequently legal certainty. Heed to the requirements of the modulation effects in art. 27 of the law 9868/99, which brought in their wake, the terms indefinite and comprehensive, exceptional interest social and legal security, which end up transforming the legal landscape excessively inconsistent. The first time we tried to outline in the best way and correlating with the fundamental rights of the individual. In the second part outlined the expectations of the control of constitutionality, and of the main points of the modulation effects in time. In the third part it has been demonstrated how it is difficult to reconcile the mechanism of the modulation of effects, and that is legal certainty, which should always be used in favor of the taxpayer, will be undermined, if module, the effects in the decision to tax against the wishes of the taxpayer. For both, the methodology used is literature review, study of standards and legislation related to the theme.

Keywords: Legal certainty. Modulation of temporal effects. Control of constitutionality.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	DA SEGURANÇA JURÍDICA	12
2.1	Da conceituação de Segurança Jurídica	14
2.1.1	da cognoscibilidade	17
2.1.2	da confiabilidade.....	17
2.1.3	da calculabilidade	18
2.1.4	Linhas gerais da segurança jurídica em matéria tributária.....	19
3	O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE, A MODULAÇÃO DE EFEITOS E A LEI 9868/99	23
3.1	Do controle de Constitucionalidade	23
3.1.1	Panorama histórico do sistema difuso e concentrado de controle de constitucionalidade.....	25
3.1.2	Teoria da Nulidade e da Anulabilidade dos Atos Declarados Inconstitucionais.....	27
3.2	Da modulação de efeitos temporais e o arcabouço jurídico e doutrinário.....	28
3.3	Dos requisitos para modulação de efeitos do art.27 da lei 9868/99.....	30
3.3.1	Requisito formal: exigência de convergência de dois terços de votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal.....	30
3.3.2	Requisitos Materiais: da Segurança Jurídica e excepcional interesse social.....	31
4	MODULAÇÃO DE EFEITOS TEMPORAIS E MATÉRIA TRIBUTÁRIA ...	33
4.1	Modulação em Matéria Tributária e a superação de precedentes.....	33
4.2	Razões da afetação da segurança jurídica em modulação de efeitos em matéria tributária	35
4.3	Modular para não pagar? Motivos para não modular em direito tributário....	38
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	44
	REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre modulação de efeitos temporais em matéria tributária ganhou contornos mais necessários com o advento da Lei nº9868/99, que regulou o processamento e o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade, cujo em seu Art. 27, permitiu que, em razão da segurança jurídica ou excepcional interesse social poderia, modular os efeitos de uma decisão quando declarada inconstitucional.

Trazendo para o ambiente jurídico tributário, na prática, abriu-se a possibilidade de se ter uma lei que institui-se um tributo, por um ente incompetente, portanto, inconstitucional, mas que, devidamente argumentado pela segurança jurídica ou excepcional interesse social, poderia ter seus efeitos validados.

Os princípios constitucionais-tributários são verdadeiros direitos fundamentais. Conquistas importantes para frearem o ímpeto e injustiças que o Estado impusera outrora aos contribuintes-cidadãos. A tributação deve ser pautada sobre esses princípios, portanto, é bem contraditório, reparar uma injustiça, abrindo precedentes para tantas outras.

O efeito prospectivo levanta grandes discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Em matéria tributária, o cerne da questão, é que, estaria se afastando a modulação, de argumentos jurídicos, para percorrer caminhos tortuosos, que envolvem o interesse estatal. Assim, percebe-se que a segurança jurídica, estaria afastada dessas decisões quando o contribuinte é afetado, ou tem seus direitos restringidos.

Com isso, objetiva-se demonstrar como a segurança jurídica é essencial para o Direito como ordenamento jurídico, e para as expectativas que lhe são inerentes. E que, em matéria tributária, ganha mais relevância ainda, já que os seus aspectos, envolvem a defesa dos direitos fundamentais do contribuinte. Sendo assim, quer-se demonstrar que através da segurança jurídica no Direito tributário, a modulação de efeitos, não se faz necessária, pois contraria tais preceitos.

Sobre a hipótese principal, a modulação temporal seria prejudicial para a segurança jurídica, no tocante que não preservaria as expectativas que o contribuinte deposita em certas situações. Ainda mais que, a manutenção dos efeitos de uma inconstitucionalidade, seria um benéfico para a má atuação legislativa do Estado, proliferando tais práticas pelo o ordenamento jurídico, por perder a credibilidade na Corte Suprema, e no seu controle de constitucionalidade.

No campo jurídico, é um tema sempre atual e instigante. Atualíssimo, pois integra o cotidiano do advogado tributarista, pois as grandes teses tributárias estão sempre ameaçadas de terem os seus efeitos temporais modulados. E instigante, pois, a segurança jurídica é um termo, que em matéria tributária percorre ainda árduo caminho para alcançar delimitações mais concisas e duradouras, necessitando desse interesse pelo o assunto para formamos uma opinião em defesa do contribuinte.

Em relação ao interesse para sociedade, o tema segurança jurídica e modulação de efeitos, é pertinente, a partir do momento que teremos as finanças públicas e o patrimônio privado, em choque. Trazendo consequências das mais variadas, como por exemplo, a diminuição de investimentos em longo prazo, já que com um sistema tributário, que não dá segurança jurídica ao contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, deixa o ambiente negocial incerto.

E como escolha pessoal, é grande a satisfação de estudá-los, pois foi no Direito Tributário a maior satisfação de estudar durante a vida acadêmica.

A metodologia utilizada foi de procedimento bibliográfico e exploratório, posto que os estudos partem de dados pré-existentes acerca da segurança jurídica, controle de constitucionalidade, a modulação de efeitos (requisitos formal e material), relacionando a temática com a matéria tributária, a fim de avaliar a existência de implicações jurídicas da segurança jurídico-tributária com o mecanismo supracitado.

No primeiro capítulo, explana-se sobre as delimitações da segurança jurídica, a transformação do Estado democrático de Direito, que em busca de frear as arbitrariedades estatais, delimitou esse poder estatal através de princípios e garantias, que no fundo demonstravam a importância da segurança jurídica. Demonstrando como a segurança jurídica é essencial para que o indivíduo crie relações prósperas e duradoras.

No segundo capítulo, mostra-se como controle de constitucionalidade se desenvolveu, quais são as principais balizas desse mecanismo que mantém longe do nosso ordenamento jurídico, leis que são contrárias a vontade da Constituição. Explana-se também sobre o instituto da modulação de efeitos, que ocorre quando há uma declaração de inconstitucionalidade e restringe-se as suas consequências.

No terceiro capítulo, aborda-se a principal hipótese desse estudo, e desenvolve os principais argumentos para demonstrar que a segurança jurídica não será garantida caso tenha que se modular os seus efeitos, pois prejudica a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, aspectos esses da própria segurança jurídica. Será disposta ainda, a possibilidade de usar a modulação para o contribuinte, quando este sofre os impactos de uma

mudança abrupta de jurisprudência. Por fim demonstra-se as razões de não se aceitar que motivos, além dos jurídicos sejam aceitos para a modulação em matéria tributária, e suas consequências no âmbito jurídico-tributário.

2 DA SEGURANÇA JURÍDICA

A Constituição Federal de 1988, em vias de fato em completar três décadas, pelega constantemente entre avanços e retrocessos, na busca de tornar-se deveras cidadã, como, o então presidente da Câmara dos Deputados, Ulysses Guimarães, bradou enfaticamente em sua promulgação.

A Constituição prima pela defesa de direitos fundamentais, princípios e anseios populares. A liberdade, igualdade, instituições republicanas e democráticas, só se tornam fortes se houver algo que lhe dê resguardo, não só juridicamente, mas algo que lhe é inerente, a segurança. O indivíduo necessita acreditar que aquele ordenamento irá lhe respaldar, caso tenha suas pretensões legítimas, frustradas por algo que não tenha compatibilidade com aquilo que é justo.

Indubitavelmente, não há como se conceber um ordenamento jurídico sem Segurança Jurídica. Existe uma noção medular entre Segurança Jurídica e a Teoria Geral do Direito, assim, seria um núcleo que de tal forma o define, não havendo um sem o outro. Nesse sentido Humberto Ávila (2011) comenta:

Radbruch afirma que a segurança jurídica ao lado da justiça e da conformidade afins, são os elementos que compõem o núcleo do Direito e sem ele não se caracteriza. Bobbio sustenta ser a segurança jurídica não apenas uma exigência decorrente da coexistência ordenada do homem, mas também um “elemento intrínseco do Direito”, destinado a afastar o arbítrio e a garantir a igualdade não se podendo sequer imaginar um ordenamento jurídico sem que se subsista uma garantia mínima de segurança (ÁVILA, 2011, p. 106).

O Estado Constitucional, delineou a segurança jurídica como a otimização dos princípios constitucionais, superando a ideia do arbítrio Estatal no Estado de Direito. Há um gradual abandono do positivismo jurídico, *jus imperio* estatal para uma busca da proteção dos direitos fundamentais. Nesse sentido Carraza (2013), lembra-se dessa transição do Estado de Direito para o Estado Constitucional, onde a Constituição está pautada pela proteção dos direitos fundamentais, observa-se:

Por outra retórica, no Estado Constitucional a Constituição regula a situação do indivíduo diante do Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do executivo e do judiciário, como, principalmente, do legislativo. O que podemos dizer, na verdade, é que o Estado de Direito preparou o Estado Constitucional, como observa Linhares Quintana: “A concepção do Estado de Direito – cuja a ideia central é a da sujeição e do acomodamento do Estado ao Direito – influi decisivamente na formação do constitucionalismo contemporâneo”.[...] já não basta que a administração esteja submetida à lei, mas é também necessário que a ei esteja submetida à Constituição, que haja uma ordem jurídica superior ao próprio legislador, superando assim o dogma da soberania

popular, representada no parlamento e passando à representação da soberania do povo na Constituição (CARRAZA, 2013, p. 437).

A segurança jurídica tinha como primado a positivação jurídica sua principal força. A legalidade foi de basilar importância para se atingir um mínimo de estabilidade no ordenamento jurídico. Para Ricardo Lodi Ribeiro (2007, p. 99), “Até meados do século XX, o valor da segurança jurídica era estudado apenas em sua feição objetiva, vinculada à certeza do ordenamento jurídico pela garantia da estabilidade das relações jurídicas, representada pelo o princípio da legalidade”. Era preciso assegurar ao cidadão ainda mais, assegurar que realmente poderia se resguardar de arbitrariedades estatais em todos os aspectos.

A segurança jurídica, é uma necessidade humana. É fundamental para saber-se em que, ou em quê confiar, para então, conservar a autonomia de seus interesses. Antevejo relevância, mencionar o que vamos estudar mais adiante, que é a modulação de efeitos em matéria tributária, onde uma situação de ruptura com a Constituição é encarada como válida, afrontando agressivamente a segurança jurídica em vários aspectos.

Nesse diapasão, três são os aspectos, que se não forem respeitados, podem impedir a completa segurança do cidadão. O primeiro seria a intangibilidade do ordenamento jurídico, a segunda diz respeito à carência de confiabilidade do ordenamento jurídico, e a terceira, a falta de calculabilidade do ordenamento jurídico, Humberto Ávila (2011).

O Estado Constitucional de Direito, deu status para as normas garantidoras, passarem a ser encaradas como direitos fundamentais. Carraza (2013, p. 441), lembra que tais garantias, são formas proibitivas para o poder estatal. Sendo assim, essas atividades devem ser pautadas e guiadas por esses caminhos, que se encontram na Constituição.

O Direito Tributário, em sua égide, observa a limitação do poder estatal, e os ditames da Constituição de forma implacável, pelo menos assim deveria ser. Entretanto, vale destacar, que deve-se atentar, para o que se pautou na evolução do Direito Constitucional, que elevou os direitos fundamentais ao máximo, nas palavras do professor Paulo Gustavo Gonet Branco ensina:

O avanço que o direito constitucional apresenta hoje é resultado, em boa medida, da afirmação dos direitos fundamentais como núcleo da proteção da dignidade da pessoa e da visão de que a Constituição é o local adequado para positivizar as normas asseguradoras dessas pretensões. Correm paralelos no tempo o reconhecimento da Constituição como norma suprema do ordenamento jurídico e a percepção de que os valores mais caros da existência humana merecem estar resguardados em documento jurídico com força vinculativa máxima, indene às maiorias ocasionais formadas na efervescência de momentos adversos ao respeito devido ao homem. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2009, p. 265).

O respeito pelos os direitos fundamentais do cidadão evita arbítrios e que o Estado trate-o como mero objeto. Só é possível se pensar em um Direito, se houver limitação para os poderes estatais, sem isso, a manutenção sobre as instituições e o ordenamento jurídico, fica frágil perante as expectativas que o mesmo traz consigo.

Sendo este, um Direito Fundamental, exercer com segurança e liberdade qualquer ato pessoal, é atávico ao ser humano. Assim, importa dizer, que um Direito Fundamental, a priori, tem um caráter supraestatal, fora de qualquer investida, para que se lesa tais direitos.

Em suma, a segurança jurídica precisa ser garantida de todas as formas para que o indivíduo desenvolva suas atividades imediatas, calcule as posteriores e esteja certo das passadas. O direito fundamental à segurança, deve ser capaz de garantir a estabilidade das normas, não para estagnar o Direito, tornando-o imutável, mas sim, ser capaz de engendrar no cidadão, uma confiança legítima entre as partes, sendo necessário para isso, mecanismos e garantias constitucionais, que são essenciais para essa segurança. Comenta José Afonso da Silva (2014).

Benjamin Constant dizia que todas as constituições francesas reconheciam a liberdade individual; contudo, esta nunca deixara de ser constantemente violada, "e isso porque uma simples declaração não basta; são necessárias salvaguardas positivas". É que a liberdade da pessoa física, para ter efetividade, precisa de garantias contra a prisão, a detenção e a penalização arbitrárias, mediante mecanismos constitucionais denominados, em conjunto, direito de segurança. Essas regras de segurança pessoal exigem que as medidas tomadas contra os indivíduos sejam conformes com o Direito (SILVA, 2014, p. 487).

Por conseguinte, observa-se que a segurança jurídica é uma fonte interminável de garantias para outros direitos. Antes de adentrar-se aos campos específicos do estudo, há relevância e necessidade de conceituar de forma mais objetiva a segurança jurídica, já que o assunto é de uma complexidade e abundância extensa, mas é preciso que se tenha um objeto mais detalhado para o estudo.

2.1 Da conceituação de Segurança Jurídica

A primeira formulação que se pode desenvolver sobre a segurança, é a de proteção de ameaças externas, ou seja, de proteção individual. O ser humano sempre busca as melhores formas de se proteger perante a mínima perturbação que possa lhe trazer riscos. A segurança se torna a primeira necessidade quando à insegurança, como dito, é antes de mais nada, uma necessidade humana. Nesse sentido, Humberto Ávila (2011, p. 32), diz que:

A segurança é, sobretudo antes que mais nada, uma radical necessidade antropológica humana e o “saber ao que agarrar-se” é um elemento constitutivo da

aspiração individual e social à segurança; raiz comum de suas distintas manifestações na vida e fundamento de sua razão de ser como valor jurídico (ÁVILA, 2011, p. 32).

A segurança nada mais é que uma necessidade indelével do ser humano. Todo o ordenamento jurídico visa exercer essa necessidade. José Afonso da Silva em estudos em homenagem a José Paulo Sepulveda Pertence, coordenado pela Ilustre Ministra Carmem Lúcia, diz que o direito não nasceu para trazer a justiça, mas sim a certeza da segurança, para enfim, emergir seu caráter justo. Assevera-se isto com suporte em Recasens Siches, exteriorizado da seguinte maneira:

A segurança é um dos valores que informam o direito positivo. Em verdade, a positividade do Direito é uma exigência dos valores da ordem, da segurança e da certeza jurídicas. Há mesmo quem diga que na “formulação das normas jurídicas, a não ser em momentos excepcionais, o motivo determinante imediato não é a justiça, que leva ao legislador esboçá-lo”. Recasens Siches é enfático no dizer que “se bem a justiça (e os demais valores jurídicos supremos) representa o critério axiológico que deve inspirar o Direito, e se bem este não estará justificado senão na medida em que cumpra as exigências de tais valores, sem embargo, o Direito não nasceu para na vida humana por virtude do desejo de prestar culto ou homenagem à ideia de justiça, mas para satisfazer uma ineludível urgência a segurança e de certeza na vida na vida social.” (SILVA, 2004, p. 15).

Esta referencia de segurança jurídica seria como elemento definitório. A segurança jurídica seria estabelecida como um elemento estruturante do ordenamento jurídico. Contudo, logicamente, essa acepção não abrange todos os sentidos e facetas que a segurança jurídica pode apresentar, que ainda poderá ser como norma, fato ou valor.

Nesse sentido Humberto Ávila diz que:

[...] segurança jurídica como fato é a capacidade de prever uma situação de fato; segurança jurídica como valor é a manifestação de aprovação ou desaprovação a respeito da segurança jurídica; a segurança jurídica como norma é a prescrição para adoção de comportamentos destinados a assegurar a realização de uma situação de fato de maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as consequências jurídicas dos comportamentos. (ÁVILA, 2011, p.110).

Deve-se alertar que poucos conceitos no ordenamento jurídico são tão excessivos em seu conteúdo e amplos em suas definições, como o do primado da segurança jurídica. Uma única conceituação é uma altivez desnecessária. Humberto Ávila (2011, p. 127) diz que é preciso atribuir à segurança jurídica operacionalidade, para que seja encarada em sua perspectiva analítica e dogmática.

A principio, se traz a conceituação do ilustre Paulo de Barros Carvalho, que define o cânone da segurança jurídica, como:

[...] decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido a implantação de um valor específico, qual seja o de

coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade passado/futuro é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade, que mais adiante será objeto de nossas reflexões. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica (CARVALHO, 2005, p.150).

O constitucionalista José Afonso da Silva, conceitua a segurança jurídica da seguinte maneira,

[...] segurança jurídica pode ser entendida num sentido amplo e num sentido estrito. No primeiro ela assume o sentido geral de garantia, proteção, estabilidade de situação ou pessoa em vários campos, dependente do adjetivo que a qualifica. Em sentido estrito a segurança jurídica consiste na garantia de estabilidade e de certeza dos negócios jurídicos, de sorte que as pessoas saibam de antemão que, uma vez envolvidas em determinada relação jurídica, esta se mantém estável mesmo se se modificar a base legal sob a qual se estabeleceu. (SILVA, 2014, p. 489).

Neste mesmo sentido, J.J. Canotilho explicita a segurança jurídica como:

O homem necessita de uma certa segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. Estes princípios apontam sobretudo para a necessidade de uma conformação formal e material dos actos legislativos, postulando uma teoria da legislação, preocupada em racionalizar e otimizar os princípios jurídicos de legislação inerentes ao Estado de direito. A ideia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: princípio da determinabilidade de leis expresso na exigência de leis claras e densas e o princípio da proteção da confiança, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos (CANOTILHO, p. 327, 1993).

Pode se extrair desses valorosos dizeres, dos ilustres juristas, que o conceito de segurança jurídica não possui um conceito concluído. Existem direções no sentido que a segurança jurídica é necessária para a estabilidade das relações, e pode ser deslindado através da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, aspectos de convergência com a conceituação da segurança jurídica de Humberto Ávila. A seguir breves linhas sobre esses conceitos.

2.1.1 da cognoscibilidade

A cognoscibilidade é uma atribuição da segurança jurídica, pois somente se pressupõe um ordenamento jurídico seguro, se tivermos capacidade de conhecer e interpretar o conteúdo e as práticas argumentativas destinadas a ele.

A princípio, para propagar o sentimento de previsibilidade, como declara o Paulo de Barros Carvalho, ou para se entender a segurança jurídica em sentido amplo ou em sentido estrito, como José Afonso da Silva apregoa, será necessário compreender o texto normativo, não de uma forma unívoca, mas tendo uma consciência de que há ideias possíveis há serem interpretadas por um cidadão comum, sobre suas consequências em âmbito coletivo e individual. Humberto Ávila traduz a cognoscibilidade da seguinte forma, observemos:

A cognoscibilidade significa um estado de coisas em que os cidadãos possuem, em elevada medida, a capacidade de compreensão, material e intelectual, de estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, materiais e procedimentais, minimamente efetivas, por meio de sua acessibilidade, determinabilidade e executoriedade. (ÁVILA, 2011, p. 268).

Tais características (acessibilidade, determinabilidade, executoriedade), extraídas do conceito apresentado, em seu tocante se fazem necessárias, pois a clareza das normas/linguagem empregadas ao cidadão médio, deve haver um grau de assimilação necessária para se extrair um entendimento possível de cada conceito/norma. Portanto, existirá sim, um núcleo de apreensão imperativo a todas as normas, que devem ser conhecido, através de clareza e transparência ao cidadão, para serem interpretadas.

Desta maneira, se não tivermos um ordenamento jurídico minimamente inteligível, não pode-se pensar no outros aspectos da segurança jurídica. Se observará mais a frente, como a cognoscibilidade é essencial para que se tenha noção de várias situações no Direito Tributário, como por exemplo, que aquele comando é inconstitucional, podendo então acionar o controle de constitucionalidade para que se retire essa inconstitucionalidade.

2.1.2 da confiabilidade

A confiança nada mais é que a base das relações sociais.. No Direito não é diferente. Somente há confiabilidade se o ordenamento jurídico for seguro suficientemente para que se almeje planejar as suas necessidades e futuras vantagens. Desta forma, a segurança jurídica, torna-se um instrumento para a liberdade de planejar, delinear o futuro, preparar-se.

O que seria do ordenamento jurídico se não houvesse proteção quanto as suas expectativas? Resumiria a meras ilusões, e o Direito que não é levado a sério, não é Direito. Assim como, um Estado que não cumpre suas regras, não é levado a sério.

De certo, ressalta-se que a confiabilidade não protege a imutabilidade do Direito, ela busca proteger a expectativa que o ordenamento jurídico produziu. Desta feita, deslumbra a verdade, o respeito pela confiabilidade que o cidadão depositou em determinada norma. Busca a estabilidade da mudança:

Pode-se compreender a segurança jurídica como a exigência de “estabilidade na mudança”, isto é, como a proteção de situações subjetivas já garantidas individualmente e a exigência de continuidade do ordenamento jurídico por meio de regras de transição e de cláusulas de equidade. A palavra mais consistente para denotar esse sentido é, assim, “confiabilidade”, compreendida como a exigência de um ordenamento jurídico protetor de expectativas e garantidor de mudanças estáveis (ÁVILA, 2011, p. 124).

Como será estudado mais adiante, um dos argumentos para que se modulem os efeitos em matéria tributária quando há mudanças abruptas de jurisprudência, é justamente essa estabilidade na mudança, pois será a segurança jurídica resguardando o direito fundamental do cidadão.

Portanto, ter a segurança jurídica plasmada na confiabilidade é proteger os direitos fundamentais do cidadão. Não retroatividade e a legalidade são alguns dos direitos fundamentais que o cidadão pode almejar para garantir a confiança no ordenamento jurídico. A confiança é antes de tudo, uma relação entre Estado e o cidadão, no qual estará em jogo segurança das escolhas do contribuinte- cidadão.

2.1.3 da calculabilidade

Por fim, o último dos aspectos da segurança jurídica é o da calculabilidade. Pode-se entrever que esse ponto seria a segurança jurídica no amanhã. O cidadão que não observar a calculabilidade para exercer um ato, será obrigado a conviver com a falta de convicção do Direito. Não saberá se o que vale hoje, será válido para o amanhã, tirando qualquer chance de poder escolher o que é melhor para si.

O cidadão deve poder prever que os atos praticados terão seus efeitos garantidos no futuro. Não há a mínima de racionalidade de um ordenamento jurídico, sobre a égide estatal, praticar o que se determina em um dado momento, e futuramente ser prejudicado por mudança na regra do jogo. Por tanto, deve-se ter a capacidade de verificar se aquilo que ele vai deixar de realizar, ou realizar, terá consequências boas ou ruins para ele.

Para Humberto Ávila (2011, p. 126) define-se a calculabilidade como “capacidade de o cidadão prever, em grande medida os limites da intervenção do Poder Público sobre os atos que pratica, conhecendo antecipadamente o âmbito de discricionariedade existente para os atos estatais”.

O autor acredita que é preciso ser calculável o Direito para que o cidadão não tenha surpresas desagradáveis no futuro. É o que ele chama de “precificar o futuro”. Deve controlar seu futuro, ou pelo menos ser livre para isso. Tendo total liberdade de escolher hoje, sem ser prejudicado por mudanças arbitrárias do Poder Público (ÁVILA, 2011).

Por fim, esses três aspectos da segurança jurídica, cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, precisam encontrar-se reunidos dentro do Direito para que se possa falar em segurança jurídica, qualquer dessas premissas que se encontrarem solapadas ou desvirtuadas, estará, conseqüentemente, atingindo o desenvolvimento completo da segurança jurídica.

2.2 Linhas gerais da segurança jurídica em matéria tributária

A Constituição e todo ordenamento jurídico é repleto de normas e garantias que buscam e reafirmam a segurança jurídica. Mas nenhum outro ramo do Direito é tão constitucionalizado, ou que se busque a segurança jurídica incessantemente como o Direito Tributário, seria sua própria razão de ser, segundo Jeferson Teodorovicz, observa:

Entretanto, a própria razão de existir do direito tributário está envolta, sobretudo, pela necessidade de garantir um aparato limitador verdadeiramente eficaz ao exercício do poder do soberano. E, afinal, a necessidade de uma estruturação legal para a atividade tributária estatal diante do patrimônio do contribuinte exigia que esta atividade fosse feita segundo as premissas autorizadas em lei. Por isso, a consolidação do direito tributário positivo envolve em todo seu âmago a necessidade de garantir aos polos da relação tributária o mínimo de segurança, estabilidade, confiança e continuidade dessas relações (TEODOROVICZ, 2016, p.67).

Pode-se dizer que o Direito tributário, é onde se apresenta a segurança jurídica ao máximo. Não há espaço para os melindres estatais, embora, ainda ocorra. Entretanto, o que devemos extrair daqui, é o volumoso teor constitucional em matéria tributária, bastando uma simples olhada na Constituição, veremos regras de competência tributária, regras de legalidade dos tributos, princípios constitucionais tributários como a irretroatividade e anterioridade as normas.

Nada mais racional, que o Direito Tributário seja o ramo que faça esforço na busca da segurança jurídica. As razões podem-se dizer serem conexas, pois atividade de

tributar, envolve o ato de adentrar o patrimônio do particular, para que, o Estado tenha suas atividades financiadas pelos os tributos pagos coercitivamente pelo contribuinte. Existe, portanto, um interesse máximo de ambas as partes. Teodorovicz (2016) diz que:

A segurança Jurídica é princípio dos mais importantes para o desenrolamento do sistema jurídico positivo. Nela se consubstanciam séculos de demoradas, porém progressivas, conquistas sociais destinadas a garantir a estabilidade e a continuidade das relações tributárias que torneiam o contribuinte diante do Estado. Consagrada a partir de séculos de gradativo robustecimento teórico, seja no campo da filosofia, da economia política ou da própria ciência política, para desaguar na ciência jurídica, a segurança nas relações tributárias, sobretudo a partir do amadurecimento do direito público em meados do século XIX, veio galgando importantíssimo papel. E a economia política favoreceu enormemente à defesa da segurança, especialmente relacionada à noção de continuidade e a vedação à arbitrariedade estatal no patrimônio dos cidadãos (TEODOROVICZ, 2016, p. 66).

Primeiramente, adentrar no patrimônio privado é uma forma de ferir o direito a propriedade privada que a Constituição preceitua, sendo assim, só pode-se assinalar por essa via, se os meios adotados forem igualmente constitucionais. Note-se a rigidez, que os atos estatais devam percorrer para que isso aconteça, por isso mesmo, encontram-se delineado a sua execução pormenorizado em via constitucional (CARRAZA, 2011, p. 432).

O segundo ponto a ser analisado, é que por afetar, diretamente, o orçamento público, já que a máquina estatal basicamente vive de tributação dos contribuintes, e não havendo como manter a pesada estrutura estatal sem repassar este encargo, através de pesadas tributações, ao contribuinte, o Estado encontra-se obrigado a executar essa sua função, da forma que seja mais legítima, para que evite contestação.

Não obstante, observa-se que a nossa Constituição contém vários elementos que visam à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte frente à tributação estatal. É mais que uma sinalização de que devemos respeito pelos os direitos fundamentais do contribuinte, é uma ordem emanada da Constituição.

A segurança jurídica foi tratada diversas vezes como algo utópico, mas em momentos de insegurança, a necessidade pela segurança torna-se primordial. Paulo Barros de Carvalho lembra que,

Com efeito, os valores e sobrevalores que a Constituição proclama não de ser partilhados entre os cidadãos, não como quimeras ou formas utópicas simplesmente desejadas e conservadas como relíquias na memória social, mas como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir seu papel demarcatório, balizador, autêntica fronteira nos hemisférios da nossa cultura. (CARVALHO, 2008, p. 203).

A segurança jurídica deve ser perseguida e reclamada pelo o contribuinte, pois é um Direito fundamental. Ora, parte-se do pressuposto que o ser humano precisa ser tratado dignamente pelo o Estado, por reunir condições que o diferencie e exalte como digno de

respeito, garantindo o mínimo de estabilidade perante as instituições sociais e estatais (SARLET, 2004, p. 94).

A carta magna constituiu um conjunto extenso e sólido, em que os entes federativos traçam a sua atuação. A limitação do poder estatal enseja um verdadeiro estatuto do contribuinte, onde regras, princípios e competências, é o alicerce para que se pautem a segurança jurídica tributária. O estatuto do contribuinte é definido por Paulo de Barros Carvalho como:

[...] a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais, sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado [...] E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídica-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade (CARVALHO, ano apud CARRAZA, 2011, p. 465).

Este resultado entre princípios e garantias fundamentais seria o próprio princípio da segurança jurídica nucleado na Constituição. Realmente em campo tributário, a segurança jurídica se confunde com as normas garantidoras constitucionais. Não temos como tributar sem a segurança jurídica do contribuinte intacta, precisando sempre entender que a relação estatal sempre tende a ser nociva ao contribuinte, caso não seja exatamente como os ditames Constitucionais preceitua, Hugo de Brito Machado diz que:

[...] tem-se de um lado o Estado, que corporifica o poder, e de outro o cidadão. Como todo o titular de poder tende a dele abusar, é natural que o Estado, a relação tributária, esteja permanentemente ultrapassando os limites ao mesmo estabelecidos pelo Direito. Daí a necessidade de se dar destaque a certos direitos do contribuinte, considerados fundamentais, para que eles não sejam amesquinçados e possam servir como fundamento essencial da questionada relação. (MACHADO, 2009, p.34).

Desenvolvendo a atividade estatal através do que é traçado pela Constituição, buscando assegurar as garantias do contribuinte, é necessário que estejam evidenciadas essa atividade através da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.

Desse modo o conceito de segurança jurídico-tributária pode ser definido como uma norma princípio que exige dos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício do contribuinte e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e da calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustrações, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer planejamento estratégico juridicamente informado só seu futuro (ÁVILA, 2011, p. 282).

O Direito Tributário é a segurança jurídica plena. O contribuinte, o sujeito passivo que sofre diretamente as investidas estatais, deve conhecer e entender da melhor forma

possível às normas que lhe afetam, deve confiar na estabilidade do ordenamento jurídico no tempo e na vigência, para assim, ter capacidade de precificar o futuro, calcular o que perderá e o que ganhará com a tributação. A segurança jurídica deve ser buscada no âmbito da certeza jurídica, que podemos resumir nas palavras de Luís Afonso Becker (BECKER, 1995 apud PAULSEN, 2005, p.94) como:

A certeza jurídica significa para o cidadão, em primeiro lugar, proteção à confiança, que ele pode dispensar ao direito devidamente estatuído e que lhe possibilita planejar e calcular a longo prazo, ou seja, construir sobre a estabilidade e a calculabilidade do direito. O cidadão deve poder prever as possíveis intervenções estatais a ele opostas e, em conformidade com isso, poder preparar-se; ele deve poder confiar em que a sua atuação, conforme com o direito vigente, fique reconhecida, pela ordem jurídica, com todas as consequências jurídicas iniciais vinculadas a isso. O cidadão, fundamentalmente, deve poder confiar em que o legislador não vincule efeitos mais desfavoráveis a fatos consumados do que era previsível no momento da sua consumação com base na ordem jurídica vigente (BECKER, 1995 apud PAULSEN, 2005, p.94).

Observa-se que a certeza jurídica preza aos preceitos que empregou-se sobre a segurança jurídica, da calculabilidade, da confiabilidade, no tocante de esperarem do Estado, a resposta ao realizar atos com a devida segurança.

3 O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE, A MODULAÇÃO DE EFEITOS E A LEI 9.868/99

O presente capítulo tem como objetivo, apresentar as delimitações básicas do controle de constitucionalidade, na qual se faz pertinente, devido ao seu caráter ensejador para debate de leis e normas que são consideradas inconstitucionais, delimitando os seus efeitos.

Portanto, percorre-se os modelos de controle de constitucionalidade que influenciaram o pátrio ordenamento jurídico. Perpassando até chegar à modulação de efeitos, que é um dos temas principias que estamos tratando nesse estudo, para enfim, adentrar na perspectiva jurídica tributária da segurança jurídica em modulação de efeitos.

3.1 Do controle de Constitucionalidade

O controle de constitucionalidade surge com o intuito de repelir do ordenamento jurídico, qualquer lei ou ato normativo, que atinja, de forma incontestada, os mais altos valores da Carta Magna. Como esses defeitos não sairão espontaneamente, ou seja, se não houver um movimento que a expurgue do ordenamento jurídico, continuará a ofender condições fundamentais da Constituição, que resultará em uma dúvida ao Estado Constitucional de Direito.

Sendo assim, é mais que necessário que exista controle das leis. Nas palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes (2014), o controle de constitucionalidade:

visa a garantir a supremacia e a defesa das normas constitucionais (explícitas ou implícitas) frente a possíveis usurpações, devendo ser entendido como a verificação de compatibilidade (ou adequação) de leis ou atos normativos em relação a uma Constituição, no que tange ao preenchimento de requisitos formais e materiais que as leis ou atos normativos devem necessariamente observar (FERNANDES, 2014, p. 1082).

Desta maneira, o controle de constitucionalidade pressupõe que se tenha:

- 1) Existência de uma Constituição formal e rígida;
- 2) O entendimento da Constituição como uma norma jurídica fundamental (que confere fundamento de validade para o restante do ordenamento);
- 3) A existência de, pelo menos, um órgão dotado de competência para a realização da atividade de controle;
- 4) Uma sanção para a conduta (positiva ou negativa) realizada contra (em desconformidade) a Constituição. (FERNANDES, 2014, p. 1083).

A supremacia constitucional, juntamente com a rigidez constitucional, são pressupostos viscerais para verdadeiro sentido do controle de constitucionalidade. A supremacia da constituição consolida o texto constitucional como parâmetro superior hierárquico no ordenamento jurídico.

A Constituição passa a dar validade a todo o restante. José Afonso da Silva, diz que “todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se conformarem com as normas da Constituição Federal (SILVA, 1999, p.48)”. Além disso, é necessário haver uma rigidez constitucional, para preservar mudanças indesejadas e arbitrárias.

Assim, o controle de constitucionalidade cumpre o papel de retirar aquilo que está em desacordo com a Constituição, contra a liberdade, é a busca pela justiça, pela segurança jurídica, pelos direitos fundamentais. Ramos (2000), diz nesse sentido que:

O controle de constitucionalidade das leis aparece como intrinsecamente ligado à democracia, porquanto voltado para garantir efetivamente o respeito a uma ordem que reconhece aos homens certos direitos inalienáveis e imprescritíveis, sem contudo desconhecer que a marca da democracia é a criação social de novos direitos, longe de ser mera conservação dos já conquistados.

Com base nesse raciocínio, o controle de constitucionalidade das leis não é o controle de leis/atos/decisões que façam referência a toda e qualquer Constituição, mas somente àquelas que realmente traduzam um movimento de reconhecimento de direitos fundamentais e de limitação do poder. (RAMOS, 2000, p. 102).

É preciso exaltar, que a intenção máxima do controle de constitucionalidade, é a defesa dos direitos fundamentais, sendo primordial para que aqueles direitos, considerados de maior valoração pelo o legislador, sejam preservados e confirmados por essa atuação.

Nesta esteira desse pensar, e apesar de não termos na doutrina algo sistematizado, em matéria tributária, o STF já consolidou que os direitos do contribuinte são verdadeiros direitos fundamentais. Pois de acordo § 2º, do artigo 5º, da Constituição Federal, os direitos e garantias individuais não se exauram aos indicados no artigo 5º da Constituição, "in verbis": "Art. 5º (...) § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (BRASIL, 2015)".

O ministro Carlos Veloso, em voto na Ação de Inconstitucionalidade de número 939-7/DF, assevera que:

Direitos e garantias individuais não são apenas aqueles que estão inscritos nos incisos do art. 5º. Não. Esses direitos e essas garantias se espalham pela Constituição. O próprio art. 5º, no seu § 2º, estabelece que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (BRASIL, 1993).

No mesmo raciocínio, o Ministro Celso de Mello, completa na mesma Ação de Inconstitucionalidade, e diz que:

os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. (BRASIL, 1993).

Afinal, mesmo não estando consolidado e difundido na doutrina, pode-se falar de um verdadeiro estatuto constitucional tributário, balizado pelas premissas advindas da Constituição, e que se define como:

conjunto de princípios, regras e valores ligados ao lugar da cidadania, mas identificados especificamente no âmbito das relações jurídicas tributárias [...] em outras palavras, todo ato administrativo que importe cobrança de tributos deve estar submetido a disciplina normativa de direito positivo, seja de ordem constitucional, legal ou infralegal. O ato de autoridade que vise a cobrança de tributos fora do expressamente autorizado e determinado em lei, está sujeito à nulidade, podendo ser considerado uma atividade arbitrária. (GOUVEIA, 2015 p.28-29).

Vejamos que o controle de constitucionalidade tem suas especificações e finalidades, e que o Direito Tributário, tem o seu arcabouço legal na Constituição, construindo um verdadeiro estatuto do contribuinte.

3.1.1 Panorama histórico do sistema difuso e concentrado de controle de constitucionalidade

O principal precedente sobre o controle de constitucionalidade é oriundo dos Estados Unidos, decorrente do celebre caso *Marbury x Madison*, julgada pela Suprema Corte Americana em 1803, em meio a um conturbado ambiente político norte americano. Quando o juiz John Marshall, no uso de suas habilidades, se negou aplicar lei interpretada como inconstitucional pela Corte daquele país, mal sabia que estaria dando os primeiros passos para o controle de constitucionalidade.

O que importa neste caso não é tanto o desenrolar da história, mas sim, as diretrizes que se transformaram em fundamentos para o controle de constitucionalidade, que foram:

os três grandes fundamentos que justificam o controle judicial de constitucionalidade. Em primeiro lugar, a supremacia da Constituição: “Todos aqueles que elaboraram constituições escritas encaram-na como a lei fundamental e suprema da nação”. Em segundo lugar, e como consequência natural da premissa estabelecida, afirmou a nulidade da lei que contrarie a Constituição: “Um ato do Poder Legislativo contrário à Constituição é nulo”. E, por fim, o ponto mais controverso de sua decisão, ao afirmar que é o Poder Judiciário o intérprete final da Constituição: “É enfaticamente da competência do Poder Judiciário dizer o

Direito, o sentido das leis. Se a lei estiver em oposição à constituição a corte terá de determinar qual dessas normas conflitantes rege a hipótese. E se a constituição é superior a qualquer ato ordinário emanado do legislativo, a constituição, e não o ato ordinário, deve rege o caso ao qual ambos se aplicam” (BARROSO, 2016, p.12).

Esses três pressupostos, da supremacia da Constituição, nulidade da lei contrária a Constituição, e o terceiro de determinar o Poder Judiciário como intérprete final da Constituição, tornaram-se verdadeiros dogmas no controle de constitucionalidade, inclusive no ordenamento pátrio, que inspirados pelo o ilustre Rui Barbosa, tornou esses pressupostos, em dogmas, trazendo à baila teoria da nulidade como predominante entre os juristas brasileiros (ÁVILA, 2009).

O outro sistema de controle, o concentrado, teve o seu surgimento através das obras de Hans Kelsen e da Constituição Austríaca de 1920, este foi o grande incentivador desse modelo de controle de constitucionalidade, no qual defendia anulabilidade da lei ou norma, que só poderia ser retirada os seus efeitos quando um tribunal Constitucional se determinar. Estava fundando o controle concentrado de constitucionalidade, uma espécie de legislador negativo, que se pode delimitar como principais características desse sistema:

- a) A criação de um órgão próprio e específico de controle de constitucionalidade denominado “Corte” ou “Tribunal Constitucional” que, diga-se, é o único órgão dotado de legitimidade para a análise da adequação de leis ou atos normativos em relação à Constituição; daí a terminologia controle concentrado, diferenciando-se do difuso, da matriz norte-americana.
- b) Esse controle engendrado por Kelsen não é realizado de modo incidental, mas de modo direto pela intitulada via principal, na qual o Tribunal Constitucional analisa se um ato normativo em tese contraria ou não a Constituição, não havendo, portanto, um “real” caso concreto, uma lide (pretensões resistidas) ou mesmo a observância do contraditório para o deslinde da questão, sendo o controle realizado abstratamente num processo, intitulado pela doutrina majoritária de objetivo, que traz consigo uma decisão de efeito erga omnes (válida para todos);
- c) A declaração de inconstitucionalidade no que tange à perspectiva temporal geraria efeitos ex nunc (pro futuro), na medida que, enquanto um ato normativo não fosse declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, ele seria válido (presunção de validade), pois certo é que nenhum juiz ou tribunal teria a legitimidade para deixar de aplicá-lo por entender que o mesmo é inconstitucional, só cabendo à Corte Constitucional tal assertiva. Portanto, a declaração da Corte anularia o ato normativo (anulabilidade), produzindo uma sentença eminentemente constitutiva e que não declararia sua nulidade, como seria feito no tradicional modelo da matriz norte americana (FERNANDES, 2014, p. 1094).

Observa-se que os dois modelos são diametralmente opostos, no primeiro, de matrizes norte-americana, foi intitulado de controle difuso, pois vários órgãos poderiam exercer o controle de constitucionalidade, sendo um incidente dentro do processo, baseado em um caso concreto, com efeitos somente entre as partes. Já o modelo de matrizes austríacas, ficou conhecido como modelo concentrado, pois somente um Órgão seria capaz em realizar

esse controle, objeto em discussão é o principal da demanda, que tem como parâmetro somente a lei constitucional, com efeitos erga omnes.

3.1.2 Teoria da Nulidade e da Anulabilidade dos Atos Declarados Inconstitucionais

O principal ponto a ser discutido em controle de constitucionalidade é o de efeitos temporais. A norte-americana, como já mencionada, é defensora e propulsora da nulidade da norma, enquanto a austríaca é de origem a anulabilidade da norma.

A nulidade como regra no ordenamento jurídico brasileiro condiz com a tradição formalista do Direito brasileiro, como já dito, inspirado e incentivado pelo celebre jurista Rui Barbosa, desenvolveu-se como dogma em nosso ambiente jurídico. Mas o ambiente jurídico de qualquer país é muito mais complexo que qualquer teoria dominante ou formalismo.

O sistema difuso de constitucionalidade instalou-se no ordenamento jurídico desde os primeiros passos da proclamação da República, o sistema concentrado só foi dar o ar das graças por meio da emenda constitucional nº 16/1965, mas foi com a promulgação da Constituição de 88 que foi explicitamente consagrado em nosso ordenamento, (ANDRADE, 2011). Promovendo de vez o sistema híbrido de controle de constitucionalidade brasileiro. Vemos desde então uma aproximação e influência de um modelo com o outro em território nacional. Em respeito disso, Ana Paula Oliveira Ávila (2009) comenta que:

Percebe-se é que, em relação ao regime de efeitos no aspecto temporal, há uma interpenetração dos dois modelos, ou seja, entre as teses da nulidade e da anulabilidade do ato inconstitucional, que se revela na adoção de técnicas alternativas, normativas ou jurisprudenciais, em relação à técnica da nulidade, deve-se abrir mão de uma regra geral, exclusiva e absoluta, para adotar uma regra de preferência que admita exceções, tal como se procedeu no sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, através da edição do art.27 da lei 9868/99 (ÁVILA, 2009, p.46).

O ordenamento brasileiro formalista por essência, adota a tese da nulidade da norma inconstitucional, que a partir de ser declarada uma norma nula, os seus efeitos serão consideradas inválidos desde o seu ingresso no mundo jurídico. Naturalmente, esse entendimento é o dominante por anos no Brasil, e por consequência natural, a teoria da nulidade da lei constitucional é a regra, “Firmou-se o dogma da nulidade da lei inconstitucional, conferindo-se à declaração de inconstitucionalidade eficácia ex tunc e impondo o desfazimento no tempo de todos os atos passíveis de retroação, Ana Paula Oliveira Ávila (2009, p.38)”. Gilmar Mendes e Ives Granda Martins comenta nessa mesma linha de raciocínio:

O dogma da nulidade da lei constitucional pertence à tradição do direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual “the unconstitutional statute is not law at all”, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se pela equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição (MENDES, MARTINS, 2001, p. 313).

Entretanto, Ana Paula Oliveira Ávila (2009, p. 48), assevera que a tese de anulabilidade ganhou força não só aqui, mas como nos Estados Unidos, pois há casos que é necessário uma flexibilização de tais efeitos, Mendes e Martins vão além, dizem que essa flexibilização é necessária, para que se evitem incongruências constitucionais “já que na falta de um instituto que permita estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade acabava por obrigar os Tribunais, muitas vezes, a se abster de emitir um juízo de censura, declarando a constitucionalidade de leis manifestamente inconstitucionais (MENDES; MARTINS, 2001, p. 318)”.

A lei ora citada, 9.868, foi publicada em 10 de novembro de 1999, na qual, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, veio para cristalizar a tendência em relativizar o dogma da nulidade na tradição jurídica brasileira.

Nesse diapasão, de aproximação e influências recíprocas, a anulabilidade, advindo do controle concentrado, começou a ser mais receptiva entre os juristas brasileiros, e passou a conviver com nulidade das leis de forma alternativa. Nada mais lógico, pois há uma necessidade intrínseca entre os modelos em se moldar, tornando técnicas alternativas, não sendo os maniqueísmos entre nulidade e anulabilidade o melhor dos caminhos para que se encontra soluções para casos difíceis.

3.2 Da modulação de efeitos temporais e o arcabouço jurídico e doutrinário

A modulação de efeitos não possuía diretrizes mais corporificadas em nossa estrutura jurídica até a lei nº9868/99, que disciplinou o procedimento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade, inserindo o art.27, in verbis:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999a).

De certo que a materialização da modulação de efeitos foi uma inovação do sistema jurídico, mas que em efeitos práticos não apresentou tanta agitação, em razão de decisões que já vinham sendo proferidas nos tribunais nacionais, com efeitos prospectivos muito antes da lei ser promulgada. Ana Paula Oliveira Ávila (2009), registra que:

Quanto aos efeitos no controle de constitucionalidade já vinha sendo realizada pelo Supremo Tribunal Federal, antes mesmo do advento da Lei nº 9868/99. Exemplos disso são os recursos extraordinários nº105.789-1, relator Min. Carlos Madeira, de 15 de abril de 1986, e nº122.202, relator Min. Francisco Rezek, de 10 de agosto de 1993: em ambos os casos, foi afastada a aplicação da norma atributiva de gratificação a magistrado, arripio da Constituição Federal. Sabe-se que os efeitos, no controle difuso, produzem-se ex-tunc; mas, nessas situações, subsistiram os pagamentos de gratificação sob fundamento de que o desfazimento dos efeitos produzidos pelas normas inconstitucionais implicaria a redução dos vencimentos dos magistrados- inadmissível segundo a Constituição (ÁVILA, 2009, p.48-49).

O Professor Paulo Roberto Lyrio (PIMENTA, 2002 apud SILVA, 2002), salienta que na verdade essa inovação foi de uma grande inutilidade, já que o ordenamento jurídico brasileiro, adotava-se a mitigação da eficácia temporal. Não obstante, a expressa modulação de efeitos no ordenamento foi um avanço, em uma comunidade jurídica que tem o um apreço histórico ao formalismo como a brasileira, e tendenciosa a um ativismo descabido, foi-se de suma importância para conter arbitrariedades.

Na doutrina pode-se elencar o entendimento de Saul Tourino Leal (2010) que comenta sobre a modulação de efeitos da seguinte maneira, observe:

Modulação dos efeitos é a flexibilização deste princípio segundo a qual, quando uma lei é declarada inconstitucional, dependendo da gravidade dos efeitos por ela gerados, é possível preservar a existência da lei até certo período, que pode ser data do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (declarando a inconstitucionalidade), operando-se, aí, efeitos ex nunc, ou, até mesmo, uma data futura, fixada pela Corte. Isso seria modulação de efeitos, ou seja, a possibilidade de fixar a partir de quando a nulidade decorrente de lei declarada inconstitucional passará a incidir. A chamada modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal tanto pode ser realizada em sede de controle difuso de constitucionalidade como também em concentrado (LEAL, 2010, p. 355).

Pereira Netto (2015), no mesmo sentido complementa que:

Este dispositivo legal possibilita que o órgão julgador, diante de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, flexibilize o princípio da nulidade da lei inconstitucional e module os efeitos da sua decisão, para que somente emane efeitos a partir de determinado momento – do passado ou do futuro – que não o nascimento do ato normativo em questão (PEREIRA NETTO, 2015, p. 6).

Como já dito, usava-se a técnica de modulação de efeitos nos Tribunais brasileiros, entretanto, de forma excepcionalíssima. Contudo, o advento da lei 9868/99 robusteceu relevantemente a aplicação desse mecanismo impondo algumas exigências

materiais e formais tornando-o mais complexo. Torna-se meio que paradoxal, que na busca de mais segurança, que possibilite maior compreensão, passou a ter mais incerteza.

3.3 Dos requisitos para modulação de efeitos do art.27 da lei 9868/99

O que antes realizava-se de forma excepcional, ganhou contornos mais consistentes para ser realizado pelos os tribunais pátrios após a edição das leis. No art. 27 da lei 9868/99, basta-se uma leitura e simples interpretação gramatical, pode-se extrair dois comandos, um de caráter formal e outro material.

3.3.1 Requisito formal: exigência de convergência de dois terços de votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal

O formal, no qual o permissivo legal autoriza a excepcionalidade à regra de efeitos temporais, somente quando há um quórum qualificado de dois terços dos seus membros, ou seja, oito dos seus onze ministros devem convergir positivamente em desejar que os efeitos daquela inconstitucionalidade sejam mitigado ou deslocado para o futuro. Ana Paula Oliveira Ávila (2009), alerta que se criou com esse requisito formal, uma dificuldade que não existia antes, já que o Tribunal tinha autonomia de aplicar os efeitos *ex tunc*, com uma simples interpretação sobre o caso.

Entretanto, justamente por essa maior dificuldade criada, pode-se auferir a intenção positiva desse requisito procedimental, já que, evita-se que as decisões fiquem a mercê da inconsistência dos julgamentos pela flutuação na composição dos tribunais (ANDRADE, 2011, p. 306). Daniel Sarmiento também acredita que seja um procedimento válido, ao constatar que “a exigência de um *quórum* qualificado de dois terços para modificação da eficácia temporal da decisão, também afigura-se positivamente, na medida que visa impedir uma possível banalização das decisões prospectivas no controle de constitucionalidade das leis (SARMENTO, 2001, p. 32 apud ANDRADE, 2011, p. 308).”.

Além do que, essa complexidade maior em torno dessa inovação, através do quórum qualificado, se faz necessário por ser a exceção, devendo ser usada apenas quando se não tem como negar os efeitos prospectivos, Janczeski (2008), fala nesse sentido que:

A previsão de modulação dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade trata-se de expressa exceção, que não pode se trona regra, eis que não se pode subverter a essência do regime jurídico na nulidade do ato inconstitucional. Como exceção, há de ser utilizada apenas em situações limites, em que o sistema jurídico

não comporte, sob pena de exaustão, a aplicação da retroatividade total (JAZCZESKI, 2008, p.19).

Então pode-se chegar à conclusão que existe uma dificuldade adicional, que foi imposta para aplicar a modulação de efeitos, porém, é necessária para proteger esse mecanismo de arbitrariedades da composição dos tribunais e evitar banalização do uso, para não se subverter a lógica jurídica da nulidade da inconstitucionalidade das leis e normas.

3.3.2 Requisitos Materiais: da Segurança Jurídica e excepcional interesse social

A grande problemática quanto à existência, e até constitucionalidade do artigo 27, encontra-se nesses dois conceitos, que por serem indeterminados, tendem a carecer por um preenchimento valorativo que não se tem controle do que se possa valorar. Ana Paula Oliveira Ávila (2009, p.77), repara que “ os *conceitos jurídicos indeterminados* operam de forma diversa, são conceitos imprecisos insertos na norma – em geral, nas regras –, apelando ao aplicador para que lhes agregue sentido, que até pode advir de outras normas. Em geral, são conceitos amplos, que carecem de preenchimento valorativo”.

Eduardo Appio, vai além e atenta, que a “modulação legal, nos termos atuais não resolve o problema. Muito pelo contrário, ao estabelecer critérios fundados em conceitos jurídicos indeterminados e vagos – a segurança jurídica e excepcional interesse público – fica clara a opção em favor da discricionariedade da Corte (APPIO, 2008, p. 121 apud ANDRADE, 2011, p. 269).”.

Essa indeterminação, resultado de uma ausência de consistência doutrinária e construção jurisprudencial, deixa sempre margem para conjecturas e tergiversações no âmbito jurídico brasileiro. Verifica-se mais adiante, que essa lacuna, da segurança jurídica em matéria tributária, leva-se a segurança jurídica ser justificada por razões de Estado, políticas e governabilidade.

O primeiro conceito, a segurança jurídica, e um dos principais temas do estudo, e por si só, é um conceito de amplitudes e generalidade enorme como já esboçado no primeiro capítulo desse estudo.

A segurança jurídica torna-se essencial para materialização do art.27, Ana Paula Oliveira Ávila (2009), diz que:

Importante aspecto desse princípio consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas ter previsibilidade, isto é, conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida. A segurança jurídica é vivenciada pelo o indivíduo quando lhe são proporcionadas

condições para saber, ou poder saber, quais são as normas vigentes, assim como condições de ter fundadas as expectativas de que elas se cumpram (ÁVILA, 2009, p.147).

Continua falando, que:

Pela segurança jurídica, busca-se assegurar ao cidadão a certeza de sua situação jurídica, o que se faz de duas formas: (a) segurança jurídica *ex ante*, relativa aos mecanismos que tornam possível o conhecimento e interpretação do direito (legalidade, certeza do direito: publicidade, clareza, etc); (b) segurança jurídica *ex post*, concernente aos mecanismos de garantia e estabilidade dos mecanismos anteriores, com o reconhecimento de uma pauta de comportamento do cidadão diante do caso concreto (ÁVILA, 2009, p.148).

Em síntese, pode-se definir, de acordo com o que Humberto Ávila (2011) preceitua em relação à segurança jurídica, previsibilidade, cognoscibilidade e calculabilidade. Entretanto, torna-se bem difícil, obter segurança jurídica nesses três aspectos quando se fala em modulação de efeitos temporais, e quase que incompreensível quando se traz ao Direito Tributário.

O outro conceito indeterminado que se vale o art.27 é o excepcional interesse social. O teor interpretativo e impreciso ganha contornos mais explícitos nesse conceito já que, ganha status de ser imprevisível, agravado pela negligência da doutrina que tem total desinteresse por tal conceito jurídico indeterminado (ANDRADE, 2016).

A verdade é que não temos limites definidos para excepcional interesse social, podendo suas fronteiras nos levar a várias e imprecisas extensões, o grau de incerteza é tamanho, que Cretella Júnior, afirma que “a expressão interesse social não se define, exemplifica-se (CRETILLA JUNIOR, 1992, p. 552 ÁVILA, 2009, p. 163)”. Entretanto, é de enfatizar que o s que enfrentam conceito, tem como premissas que não deve ser endereçado ao Estado, mas sim aos indivíduos (ÁVILA, 2009).

4 MODULAÇÃO DE EFEITOS TEMPORAIS E MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O direito tributário tem duas funções primordiais e que são correlacionados. A primeira é de arrecadação para os cofres públicos, a fim de financiar as atividades estatais, frente às necessidades coletivas. A segunda é a forma, a disciplina como se dará essa retirada da riqueza do contribuinte para os cofres públicos. Para isso, existe um conjunto de normas que limitam o poder estatal.

Direito Tributário é uma área em que a segurança jurídica, necessariamente, se deve elevar ao máximo, por envolver a realização dessas funções complexas. A atividade de tributar é uma exceção a propriedade do indivíduo, e que por isso deve ter assegurado, que se realize da forma que a Constituição determinou, sendo mais eficaz para ambas as partes, que assim seja.

4.1 Modulação em Matéria Tributária e a superação de precedentes

A modulação de efeitos temporais precede de duas perguntas: Quando modular e como modular? A segunda depende da primeira. Sendo a modulação baseada na segurança jurídica, propõe-se em seu fim último, a restauração da supremacia constitucional. Que só será feita adequadamente quando se sobrepesa com razoabilidade e proporcionalidade a busca da defesa dos direitos fundamentais, frente à inconstitucionalidade deflagrada.

Modular, nada mais é que criar um efeito específico, diferente da decisão proferida. Por isso deve ser usado com muita ponderação e de forma excepcionalíssima. Em matéria tributária, a segurança jurídica e seus aspectos, devem ser levados mais a sério, devendo o instituto da modulação ser muito mais rigoroso, para se evitar consequências catastróficas.

A modulação deve ser usada em prol da sociedade e não a favor do Estado, assim adverte Fábio Martins de Andrade (2011, p. 350) que, “a única hipótese da aplicação do artigo 27 da lei 9868/99 é no interesse da sociedade, e não do poder estatal em beneficiar-se da própria torpeza, isto é, do seu próprio ato de arbítrio”. Na esteira desse pensar, a segurança jurídica também se faz nesse sentido, Humberto Ávila (2011, p. 543) diz que “a segurança jurídica tem regrada a sua aplicação reflexiva relativamente à proteção de expectativas em favor dos cidadãos, e não do Estado”.

Em vista disso, parte da doutrina e jurisprudência, flexibiliza a possibilidade de modulação dos efeitos em matéria tributária, quando se tem uma mudança abrupta na

jurisprudência, que outrora estava consolidada, e o contribuinte, se valendo da confiança que o os atos estatais possuem, realizou os comandos conforme estava designado na época do fato. Em tese, esse entendimento foi consolidado pelo o Código Civil de 2015, que trouxe uma importante inovação relacionado ao tema, assim disposto:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...].
 § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.
 § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (BRASIL, 2015).

Em matéria tributária já se havia, internalizado, que nesses casos deveria optar pela modulação, caso o contribuinte tivesse a segurança jurídica afetada, Andrei Pitten Veloso (2008) observa,

Em suma, a doutrina da “modulação” dos efeitos das pronúncias de inconstitucionalidade mostra-se não só incompatível com as singularidades do Direito Tributário, senão também flagrantemente atentatória à supremacia da Constituição. Incentiva a sua derrocada, a mutilação da sua força normativa – e o confisco estatal de propriedade privada.
 Tão somente em hipóteses excepcionalíssimas dita modulação poderia ser admitida. Referimo-nos aos casos de radical mudança na jurisprudência do STF e de adoção, por este, de uma exegese constitucional completamente inusitada, imprevisível até mesmo ao mais prudente legislador (VELOSO, 2008, p. 13).

A flexibilidade para se aceitar a modulação de efeitos temporais, só quando se tem uma mudança abrupta do entendimento da Corte, ampara-se pelo o principio da segurança jurídica, que sendo abalado, deve ser redirecionado em prol do contribuinte.

Em outras palavras, a segurança jurídica encontra-se privilegiada quando há proteção ao contribuinte, para que ele tenha previamente, o conhecimento de leis que deverá seguir, juntamente com isso, ter a possibilidade de calcular suas ações futuras. Por essas razões, a excepcionalidade deve ser aceita, em matéria tributária, somente quando a decisão fere o contribuinte, nas suas expectativas. O Ministro Celso de Mello, em seu voto no embargo de declaração no Recurso Ordinário 592.148-MG, assevera que:

Esse dado, a meu juízo, assume extrema importância, pois coloca em pauta a questão relevantíssima da segurança jurídica, que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público, como sucederia em situações, como a ora em exame, em que se registra clara ruptura de paradigmas, com a prolação de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária. Não se desconhece que, na cláusula constitucional que contempla o direito à segurança, inclui-se a positivação do direito à segurança jurídica, sob pena de se ignorar, com grave lesão aos cidadãos, o atributo da previsibilidade das ações estatais, que norteia e estimula a adoção de padrões de comportamento por parte das pessoas em geral (e dos contribuintes em particular).

Os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos. Assume relevo, desse modo, a asserção segundo a qual “o princípio da segurança jurídica supõe que o direito seja previsível e que as situações jurídicas permaneçam relativamente estáveis” (BRASIL, 2009b).

Atenta ainda, que preservar a confiabilidade que o cidadão-contribuinte depositou nos atos estatais, não visa o engessamento do Direito e nem a estagnação social, mas sim, entregar ao ordenamento uma estabilidade à mudança, como adverte Humberto Ávila (2011, p. 124), quando observa que, a confiabilidade, se faz através de uma proteção para que a mudança ocorra. Dando ao contribuinte, tempo hábil para organizar-se e acostumar com a mudança de jurisprudência.

Pode-se dizer também, que a modulação de efeitos, quando se há uma mudança de jurisprudência, protege o contribuinte, devido respeito ao brocardo *nemo potest venire factum proprium*, que, “consagra a ideia pela qual ninguém – muito menos o Estado – pode exercer um direito ou tomar uma posição jurídica, com consequências desfavoráveis para a parte, em contradição com comportamentos anteriores, ainda mais quando geraram a confiança de que tal ocorreria (CARRAZA, 2013, p. 488)”.

Neste diapasão, a modulação de efeitos em razão da segurança jurídica em matéria tributária, torna-se plenamente crível. Converte-se compatível com a jurisprudência, concordando com a doutrina e consolidado com o novo CPC, que permite tal instituto nos caso destacados. A modulação nesses casos se torna mais lógica e factível para preservar a segurança jurídica do contribuinte.

4.2 Razões da afetação da segurança jurídica em modulação de efeitos em matéria tributária.

O direito tributário e a segurança jurídica, como já dito, encontram-se entrelaçados semanticamente. Apesar de não haver um dispositivo específico, todo o ordenamento constitucional-tributário é baseado, e busca incessantemente a segurança jurídica. Seja por regras garantidoras, seja por princípios. O contribuinte deve ter resguardo todos os direitos fundamentais inerentes a ele, Antonio Roque Carraza (2013), diz que:

Mas, mais que um valor, a segurança jurídica é a própria razão de ser de nossa Constituição Federal, tendo sido consagrada, expressa ou implicitamente, várias de suas normas, como bem o percebeu Heleno Taveira Torres, verbis: “o princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição (‘Preâmbulo’, caput dos arts. 5º e 6º e art.103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se

reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como ‘segurança’ ou ‘insegurança’. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de ‘direito fundamental à ordem jurídica segura’ quanto na acepção da garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade”.

Daí podemos avançar o raciocínio proclamando o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso *Estado Democrático de Direito*, consagrado já no art.1º da CF, e visa a proteger e preservar as justas expectativas das pessoas. Para tanto, veda a adoção de medidas legislativas, administrativas, ou judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no poder público (CARRAZA, 2013, p.469).

Por isso, considera-se necessário o mecanismo de controle de constitucionalidade, para expurgar do ordenamento jurídico, o que esteja ferindo os preceitos constitucionais-tributário e conseqüentemente os direitos fundamentais do contribuinte. Desta forma, não há coerência alguma, do mecanismo da modulação de efeitos, que é uma consequência lógica do controle de constitucionalidade, servir ao Fisco (Estado), quando este, fere um direito fundamental do contribuinte.

Quando uma lei inconstitucional tem suas conseqüências apreciadas e garantidas pelo o judiciário, fatalmente estaremos diante de um incentivo ao desrespeito a Constituição. Cria-se, o que Humberto Ávila (2011, p. 497), chama de contraordem, um comando contrário ao sentido da Constituição. Passará ideia de termos uma ruptura com o sentido de obediência da Constituição, sendo contraditório a esse postulado, dando a entender que existe um Direito posto, que deve ser obedecido, mas que pode ser descumprido.

O papel do judiciário, precipuamente, é de proteger a Constituição, e no momento que respalda a atos inconstitucionais, a instabilidade passa a vigorar na relação Estado e cidadão, fisco e contribuinte. E o próprio Estado Constitucional de Direito, por natureza, deveria repudiar qualquer manutenção de incompatibilidades com o Direito.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio em voto proferido na ADI nº. 2.904-5/PR, comenta:

Resisto sempre, Presidente, à modulação da decisão do Supremo quando ele conclui pelo conflito de certa lei com o texto constitucional. Por que o faço? Porque adoto o princípio segundo o qual toda lei editada à margem da Carta da República é írrita e, portanto, não tem como mitigar a eficácia da Constituição Federal. Além desse aspecto, há outro: o viés estimulante. A partir do momento em que o Supremo não declara – como deve, sob a minha óptica, fazê-lo – inconstitucional uma lei, desde o nascedouro, estimula as casas legislativas do Brasil a editarem leis à margem da Carta Federal, para que, com a passagem do tempo, existam as “situações constituídas” – porque não são devidamente constituídas – e que posteriormente sejam endossadas, muito embora no campo indireto, pelo Supremo, presente a modulação. Por isso, tenho sempre sustentado no Plenário – sempre o fiz e esperava inclusive pronunciar-me quanto à inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei nº. 9.868/99 – que não cabe no caso – sob pena de mitigação da Lei Maior da República, que a todos submete – a modulação dos efeitos da decisão, como se, até aqui, a Constituição Federal não tivesse vigorado (BRASIL, 2009c).

Importante salientar, para o que atenta o ministro, ao viés estimulante, do que uma norma inconstitucional ser amparada pelo o poder judiciário, como mencionado, é uma “contraordem” ao que se defende na Constituição, passando a impressão que se pode descumprir, sem reprimendas. Cria-se incerteza aos elementos que a segurança jurídica intenta, cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade do Direito Tributário. Um por um dos aspectos da segurança jurídica é tocado de forma prejudicial.

O primeiro aspecto, a cognoscibilidade, encontra-se afetada na medida que ao interpretar, tenho dificuldade em determinar o que será usado como certo. Humberto Ávila diz que:

a cognoscibilidade do Direito é afetada na medida em que a manutenção dos efeitos da ilicitude causa incerteza quanto a qual é a regra aplicável tanto para autoridade quanto para o destinatário: se há uma regra, mas não é sancionada, não se tem certeza a respeito de qual regra é válida, se aquela associada ao significado mínimo da hipótese da regra abstrata ou se aquela decorrente da sua aplicação pelo poder judiciário (ÁVILA, 2011, p.498).

Não se encontra a cognoscibilidade quando há modulação de efeitos em matéria tributária, por que cria-se uma instabilidade, no tocante de não saber o que seria o certo a ser aplicado, e seguido pelo cidadão-contribuinte. A regra mesmo estando exposta, e entendendo-se o comando, não se sabe se é aquela interpretação valerá, ou que decidem como interpretação no judiciário. Não se pode falar em cognoscibilidade se o cidadão-contribuinte não sabe se a orientação é válida, e ficará submetido a descomedimento do judiciário.

De modo consequente, tanto a calculabilidade, como a confiabilidade são prejudicadas. Pois tem suas pretensões afrontadas. Os desideratos mais valorosos desses aspectos dependem da atuação estatal responsável, e havendo uma modulação de efeitos, não existe essa temperança que o sistema jurídico apregoa através da segurança jurídica.

A confiabilidade do Direito é afetada na medida em que a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a credibilidade do ordenamento e sua eficácia. [...] a calculabilidade do Direito é igualmente restringida, já que a manutenção dos efeitos da ilicitude compromete a previsibilidade da conduta alheia e a vinculatividade do próprio Direito (ÁVILA, 2011, p. 499).

A confiabilidade, em termos ideais busca que o contribuinte não fique frustrado quanto as suas pretensões, concretizando aquilo que no passado, realizou-se (ÁVILA, 2011, p.668). O cidadão que confiou na atuação responsável e estável do poder estatal, que organiza sua vida e deposita expectativas em determinadas situações, não pode vir a se surpreendido, com a modulação de efeitos, trazendo-lhe restrições. A manutenção de atos do passado na

atualidade, é essencial para se entender, como a confiabilidade é afetada quando há modulação de efeitos temporais.

Assim como, na calculabilidade é essencial a ideia de não frustrar o contribuinte e suas escolhas, que fez em razão da liberdade que o ordenamento lhe deu. E exercer isso, ao calcular antecipadamente, e precificar o futuro, é essencial. Ter que escolher as melhores e depois observar a sua segurança se esvaziar por manutenção de efeitos contrários aquilo que ele imaginou, não por sua culpa, mas devido razões alheias de quem possui o poder de criar a regra e por quem deveria proteger, e repelir os efeitos maléficos da inconstitucionalidade.

Em suma, a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade serão incontestavelmente prejudicadas quando se realiza modulação de efeitos no Direito Tributário. Seja pela dificuldade de saber qual é o entendimento válido, seja pela impossibilidade de manutenção de atos pretéritos realizados, ou por não conseguir ter sua liberdade em antecipar suas ações.

4.3 Modular para não pagar? Motivos para não modular em direito tributário

O Direito Tributário é responsável pela principal forma de arrecadação do Estado, a tributação. Este ramo do Direito, decide como será tributado conforme os preceitos constitucionais, define os fatos que desencadearão a tributação, quem deverá cobrar, quanto deverá cobrar, alíquotas, prazos, multas, a verdade é que quase não há espaço para discricionariedades. A importância do assunto torna-se mais relevantes, por movimentar vultuosas quantias. Retirando a riqueza privada, para alocar os recursos aos cofres públicos.

O cidadão-contribuinte deve ter os seus direitos fundamentais garantidos, assim como ter sua segurança jurídica ao máximo. Não há segurança jurídica quando se tem seus direitos fundamentais afetados, e mais gravosamente é essa afetação, quando aquele que deveria repelir essas injustiças, acaba mantendo essas irregularidades.

Não pode-se ensejar a segurança jurídica, em modulação de efeitos temporal em matéria tributária, quando o próprio termo é multidimensional, e deveras abrangente para ser determinado e defendido em apenas em uma dessas dimensões. Mas pode-se afirmar, que em matéria tributária, o direcionamento em favor da segurança jurídica, ao Estado, o Ente Tributante, não será nada positivo.

Usar a segurança jurídica, para manter tributos inconstitucionais é na verdade trazer insegurança para aqueles que precisam ser protegidos, e ter garantidos os seus direitos fundamentais de cidadão-contribuinte. A segurança jurídica precisa ser usada como

instrumento de proteção contra o abuso do poder estatal, não o contrário, Humberto Ávila (2011), afirma que a segurança jurídica não pode ser usada em pró do Estado, pois tanto pela forma, quanto pelo conteúdo da própria segurança jurídica, seria contrário a sua essência, acompanhe:

Pela forma, na medida em que os fundamentos da segurança jurídica, especialmente no Direito Tributário, são direito e garantias individuais, com conotação protetiva, sendo que algumas garantias são até mesmo autointituladas de “limitações ao poder de tributar”; princípios administrativos, como conotação restritiva do exercício arbitrário do poder; e princípios estruturantes, como conotação igualmente limitativa do poder e protetiva dos direitos individuais. Pelo conteúdo, já que os fundamentos, como previsão de comportamentos ou de ideias, implicam ou pressupõem em segurança em favor dos direitos de liberdade pelo o indivíduo. Isso significa dizer que a segurança jurídica “ergue-se”, por dentro da Constituição, a partir de normas protetivas de direitos individuais e limitativas da atividade estatal. O seu conteúdo, portanto, não pode ignorar a sua fonte. Se a construção da segurança jurídica, como ideal maior, é feita por indução a partir de ideais menores, o ideal maior deverá conservar a orientação dos ideais que lhe deram origem. Enfim, a segurança jurídica é princípio objetivo em favor dos cidadãos (embora nem sempre em favor de determinado cidadão), e não em favor do Estado (ÁVILA, 2011, p. 542).

Não há motivos razoáveis para que se dê ao infrator, a possibilidade do benefício. Pois ao ocorrer a modulação de efeitos em matéria tributária, estaríamos beneficiando o infrator. O Estado, detentor do poder em adentrar a esfera patrimonial do indivíduo, excede suas pretensões, e golpeia violentamente a esfera patrimonial do indivíduo. Que é compelido a ceder àquela situação, ou arcar com as consequências de não cumprir as ordens estatais. O Estado cria a norma inconstitucional e receberá da mesma forma, o que desejava.

Não deveria o Fisco criar embaraços para devolver ao contribuinte aquilo que nunca lhe pertenceu, a não ser provisória e equivocadamente. Na prática, todavia, verifica-se exatamente situação inversa [...]

Não bastasse isso, a negativa de restituição, a preceito, do indébito tributário – ou seja, tal como determinado pelo poder judiciário – leva ao enriquecimento ilícito do Estado, fenômeno que nossa ordem jurídica abomina (CARRAZA, 2013, p. 492-493).

É indiscutivelmente uma ofensa para com a norma Constitucional, o cidadão-contribuinte, que, ao recorrer a quem deveria proteger a Constituição a todo custo, a nossa Suprema Corte, olha em quem seria sua última barreira contra as injustiças, se esvaír, sendo que

A defesa da Constituição da República representa o encargo mais relevante do Supremo Tribunal Federal – que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte – não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em prática governamental consentida (BRASIL, 1999b).

Acaba que, relativizando tal situação, e aceitando que o Estado não reembolse aquilo que recebeu indevidamente. Ensejará várias implicações, além de, grave e indiscutível demonstração de insegurança jurídica, pois viola princípios consagrados constitucionalmente.

a adoção da modulação em favor do Estado, no âmbito do Direito Tributário, além de cercear garantias constitucionais dos contribuintes (e.g., direito de propriedade e do não confisco, artigos 5º, XXII, e 150, I, da CF/88), acarreta a incompreensível proteção do Ente Tributante em relação aos seus próprios atos, na medida em que é ele que tem o domínio sobre as leis inconstitucionais editadas e posteriormente aplicadas, cujo os efeitos tiveram que ser arcados pelos os já combalidos Contribuintes (TESSARI, 2018, p. 40).

Continua o autor, dizendo que:

A segurança jurídica é princípio endereçado à Sociedade (enquanto todo) e aos Cidadãos (individualmente), não devendo, jamais, servir de escudo para que os Entes Tributantes deixem de honrar seus compromissos decorrentes de práticas perpetradas em atentado à Constituição Federal ou aproveitando-se de sua própria torpeza (TESSARI, 2018, p. 41).

É de uma afronta brutal aos direitos fundamentais do contribuinte a modulação de efeitos. Só incentiva o Estado em sua função legiferante, a agir em excesso, já sabendo que terá o valor da tributação, mesmo cometendo qualquer despropósito em sua função. Não há de se espantar, que em alguns casos, estaria agindo sabidamente.

Ocorre que o termo, segurança jurídica, por ser um termo indeterminado, portanto, não possuindo um posicionamento definitório, tanto na doutrina, como na jurisprudência, torna-se perigosamente incerto. Argumentos de cunho econômico, são usados normalmente nestes casos, para poder justificar, que, caso não se module, exista um risco iminente, que a vontade da Constituição seja atingida por prejudicar o erário público.

Para Helenilson Cunha Pontes, o Estado deve ser responsabilizado por suas ações e ressarcir quem de fato foi prejudicado, independentemente de razões estatais:

Julgada inconstitucional a norma impositiva tributária, se faz necessária a devolução integral do tributo arrecadado com base na lei inconstitucional. É imperativa a devolução do tributo arrecadado com lei inconstitucional, não sendo admitida a ponderação axiológica para modulação dos efeitos da decisão e nem a adoção de razões de Estado, sob o risco de promoção de inconstitucionalidade úteis, isto é, exigências de tributos inconstitucionais e não devolvidos após a declaração de tal vício de validade pelo STF (PONTES, 2005, p. 80-81 apud MARCÍLIO, 2009, p. 70).

O Ministro Celso de Mello, em celebre voto, no plenário do STF, enverga-se contra as razões de Estado, atentando para as consequências gravíssimas de tal argumento

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 consequências 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 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 se submeter-se, a qualquer juízo de oportunidade ou de conveniência, muito menos a avaliações discricionárias fundadas em razões de pragmatismo governamental. (BRASIL, 2002).

É importante salientar, que as razões de Estado nada mais são, em suma, que razões políticas. Encontra-se nos argumentos consequencialista de cunho econômico, um supedâneo apocalíptico falacioso, que suaviza aos ouvidos do cidadão- contribuinte e da comunidade jurídica, a flagrante quebra da segurança jurídica. Encontra-se nas crescentes e descontroladas contas públicas, um argumento, que amplificado por quantias exorbitantes, parecem ser críveis para que existe a modulação de efeitos em matéria tributária, observa-se:

Não será qualquer efeito financeiro desfavorável que irá representar algum impacto na continuidade da atividade financeira do Estado, mas somente efeitos que possam abalar o sistema financiamento público nos seus fundamentos (*in seinen Grundlagen*), situando-se, pois, em espécie de “ponto existencial crítico” (*existenzielle Engpasse*) ou gerando “efeitos financeiros catastróficos” (*catastrophic effects*) para o Estado (ÁVILA, 2011, p. 547, grifo do autor).

Percebe-se que os termos são sempre os mais excessivos possíveis. Quantias insufladas pelas razões políticas do Estado. Ocorre que mesmo as quantias sendo altíssimas, não se pode dizer que o Estado é vulnerável, e que há uma perturbação súbita e imprevista em seu orçamento. O Estado tem estrutura para se organizar, e suficientemente capaz de prever certos acontecimentos. Além do quê, tem uma fonte perene de captação de riquezas, a tributação. Diante do exposto, é de excelente síntese as palavras de Carraza sobre o tema:

Deste modo, os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da coisa pública, têm por outro, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações (inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo).

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima ideia de que o interesse fazendário (meramente arrecadatório) equivale ao interesse público.

Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepassa o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.

O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da liberdade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes.

Nem mesmo o objetivo, em tese louvável, de solucionar os “problemas de caixa” das pessoas políticas tem fora bastante para subverter os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário brasileiro, que deitam raízes em última análise, no próprio princípio da segurança jurídica. (CARRAZA, 2013, p. 566).

Insta esclarecer que os orçamentos públicos são peças importantes para o desenvolvimento responsável das gestões públicas atualmente. Nesta esteira de pensar, recorre-se ao dizeres do Professor Fernando Facury Scaff, que em apresentação no congresso “Modulação de Efeitos pelo STF e seus reflexos em matéria tributária: discricionariedade ou necessidade?”, organizado pelas professoras Juliana Furtado Costa Araujo e Tathiane Piscitelli, evento do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, levantou o seguinte argumento, contra a imprevisibilidade dos impactos financeiros da modulação de efeitos:

Tal como ocorre nas empresas privadas, a União criou uma espécie de análise dos riscos processuais que poderão impactar as contas públicas. Esta exigência consta do artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que obriga constar nas anuais Leis de Diretrizes Orçamentárias um Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem adotadas, caso se concretizem, e determinando que o Projeto de Lei Orçamentária Anual crie uma espécie de reserva de contingência para atender a tais necessidades (artigo 5º, III, “b”, LRF). A classificação dos riscos é efetuada pela AGU, de conformidade com a Portaria 40/2015, que determina a análise das questões envolvendo impactos superiores a R\$ 1 bilhão. Essa norma segue o mesmo padrão estabelecido para o setor privado, classificando o risco de perda em provável, possível ou remoto (SCAFF, 2017).

Os argumentos trazidos à baila, desmontam várias angústias trazidas pela a tendência favorável à modulação de efeitos temporal em matéria tributária. Sabe-se da morosidade do nosso ordenamento jurídico, não há de se falar portanto, que processos de desmedidos valores, que passam anos e anos tramitando, não sejam provisionados. A vista do exposto, acreditar que tais processos e seus valores, não estejam nos anexos de riscos, é de muita má-fé com o contribuinte.

Outro ponto importante do argumento consequencialista, é que ela esbarra na necessidade de universalização das decisões. Basile Georges Campos Christopoulos, em Tese de Doutorado, apresentado na Faculdade de Direito da USP-SP, na qual aborda a universalização das decisões consequencialistas, na perspectiva de Neil MacCormick, em linhas gerais, diz que essa universalização seria:

Que qualquer decisão deve ser universalizada, pois todos os casos semelhantes devem ter a mesma solução, sob pena de o Direito institucionalizar injustiças [...]. Isso é, quando o Supremo Tribunal Federal decide uma questão, as pessoas tendem a agir conforme a decisão. Se for decidido que um determinado tributo é inconstitucional, as pessoas tendem a não mais pagar tal tributo, ainda que a decisão não tenha efeito *erga omnes*. O judiciário, portanto, mesmo numa lógica dedutiva, só pode conceder um direito a alguém se este direito for extensível a todas as pessoas que se enquadram na mesma situação (CHRISTOPOUOLOS, 2014, p. 70-71).

Em suma, percebe-se perfeitamente, havendo uma modulação de efeitos, por um consequentialismo de cunho econômico, estará tratando os cidadãos- contribuintes de forma diferenciada, sendo impossível uma universalização das decisões. É certo, que a segurança jurídica estará frontalmente abalada, caso motivos financeiros sejam usados para modulação em matéria tributária, Humberto Ávila (2011), comenta:

Esse paralelo, porém, é incompatível com o conjunto de fundamentos do princípio da segurança jurídica: ele garante a confiabilidade e a calculabilidade do Direito, com base na cognoscibilidade, de modo protetivo a favor do cidadão e frente ao Estado. Prejuízo financeiro decorrente do dever de restituição de tributos inconstitucionais nada tem a ver com segurança jurídica, muito menos com a segurança jurídica-tributária (ÁVILA, 2011, p. 551).

Convém pôr em relevo ainda, a questão sobre a prescrição e decadência. Eurico Marcos Diniz de Santi (2014), tecendo comentários acerca dos institutos, ressalta que eles existem para simplificar a segurança jurídica, dando prazos limites para que se possa reaver aquilo que a Fazenda Pública, recebe indevidamente ou a mais. Credores e devedores, sabem ao certo, onde suas possibilidades iniciam-se e encerra-se. Continua o autor, alegando que os efeitos temporais já são modulados em controle de constitucionalidade em matéria tributária, pelas regras quinquenais da prescrição e decadência. Sendo incompatível e desnecessário haver modulação em matéria tributária, pois usurparia a temporalidade de efeitos prévios que a prescrição e decadência apontam.

No RE 363.852, o Ministro Cezar Peluso alertou que a:

modulação de efeitos em matéria tributária, na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito. Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não servem para mais nada! (BRASIL, 2010)

Desta maneira, a segurança jurídica, que é aludida para se modular os efeitos, pelo menos, em matéria tributária estará longe de ser alcançada. Para objetivada por excelência, deve ser em prol do contribuinte, buscando sempre proteger os preceitos constitucionais.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depreende-se desse estudo, que a segurança jurídica é intrínseca ao próprio ordenamento jurídico. Sendo indissociáveis os fins de ambos. Da segurança jurídica pode-se afirmar, que é uma otimizadora dos princípios constitucionais, no tocante que busca a proteção dos arbítrios estatais. Quando há uma ruptura com as expectativas de direito e garantias da Constituição, a segurança jurídica é ultrajada.

Entende-se também, que o direito vem para satisfazer a urgência da busca da segurança que o indivíduo carece. Tendo em vista essa dinâmica, pode-se afirmar que a segurança é necessária para conduzir, organizar, planejar a vida do cidadão. Para isso, é necessário que se possua capacidade de entendimento das normas (cognoscibilidade), para então gerar uma certeza das ações que serão praticadas (confiabilidade), para que então se prevenir das suas escolhas (calculabilidade). No Direito tributário, é basilar que esses três aspectos estejam garantidos, para que a segurança jurídica, de fato esteja contemplada.

Constata-se que os pilares basilares da segurança jurídica, são os direitos fundamentais, restrição dos impulsos estatais, proteção dos direitos e garantias individuais, preservação das legítimas expectativas do cidadão. Quando isso não ocorre, por existirem normas que estejam prejudicando o sentido constitucional de princípios e direitos, necessita-se que se tenha mecanismos que garantam a supremacia da Constituição, que é por via do controle de constitucionalidade.

O controle de constitucionalidade nada mais é, que um procedimento útil para remover o que estiver contrário ao que diz na Constituição. Ocorre que ao declarar a inconstitucionalidade dessas normas, haverá consequências no mundo jurídico. Duas correntes estarão em disputa nesse momento, o da nulidade da norma e o a anulabilidade da norma. Para pode balancear esses efeitos, o ordenamento jurídico brasileiro, admite a modulação de efeitos. Que nada mais é, que uma alteração dos resultados, de normas que são declaradas inconstitucionais.

Conclui-se que se deve aludir à flexibilização da modulação de efeitos em matéria tributária em casos de mudanças abruptas, bruscas, imprevistas da jurisprudência, entretanto, jamais em favor do Ente Tributante. O mecanismo da modulação de efeitos e o princípio da segurança jurídica, não podem ser usados em favor do Estado, mas em favor do cidadão-contribuinte. Deve proteger e assegurar os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte. Não pode o Estado, se aproveitar, da confiança legítima do contribuinte, depositada sobre um fato,

com respaldo jurídico, que de uma hora para outra, mudou-se o entendimento. Essa confiança deve ser protegida.

A segurança jurídica estará plenamente afastada em todos os seus aspectos quando houver uma modulação de efeitos temporal em matéria tributária. A cognoscibilidade, estará afetada, na medida em que, para o cidadão, já não será suficiente o seu entendimento sobre aquela situação, pois mesmo interpretando conforme a Constituição, poderá haver uma relativização desse entendimento pelo o poder judiciário. Gerando desta forma, a quebra da confiança no ordenamento jurídico, as expectativas estarão frustradas, e logo sua confiabilidade dizimada. A calculabilidade também se encontrará impossibilitada, já que prever as consequências, realizar uma organização tributária de sua vida, não surtirá efeitos.

Constata-se ainda, que mantendo uma lei inconstitucional na seara tributária, acaba gerando, o que na doutrina se chama de ‘contraordem’. Que seria o entendimento, de mesmo havendo um direito posto, não é seguro e nem estável, pois poderá ser descumprido. Acaba-se também, incentivando a proliferação de leis inconstitucionais, pois, mesmo agindo contra a Constituição e os direitos fundamentais do contribuinte, terá os reforços econômicos em seus cofres.

Conclui-se ainda, que não pode o poder público alegar que imprevisivelmente teve o seu orçamento desequilibrado por causa das consequências econômicas, pois é obrigado por força de lei, provisionar esses gastos possíveis, devidamente destacado em anexo na lei de orçamento, deste modo, não será surpreendido com tais decisões contrárias aos seus interesses. Mais um ponto contrário a modulação de efeitos, é que os institutos da prescrição e decadência, que fazem esse controle temporal das restituições tributárias, estariam fadadas ao ostracismo.

Sendo assim, conclui-se, que não é possível haver segurança jurídica, quando se fala em modulação de efeitos temporais em matéria tributária. Excludentes entre si, devem se manter longe uma da outra no Direito Tributário, para garantir que se tenha o máximo da segurança jurídica, para o já conturbado sistema tributário brasileiro. Conclui-se que não há segurança jurídica quando houver modulação de efeitos em matéria tributária.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica, entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade**: ponderação e regras de argumentação para interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da lei nº 9868/99. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009.

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.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle da constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF: 17 mar. 2015.

_____. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, DF: 10 nov. 1999a.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº. 2.904-5/PR**. Rel. Min. Menezes Direito. Tribunal Pleno. Julgado em: 15 abr. 2009. Publicado no Diário de Justiça em: 25 set. 2009c.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. Ementário nº 1737-02, DJ 18/03/94.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC: 2010 DF**. Relator: Celso de Mello, Data de Julgamento: 30 set. 1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Diário de Justiça, 12 abr. 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário. RE 363.852/MG**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 03 fev. 2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe 22 abr. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.148 MG**, Relator: Ministro Celso de Mello, Segunda Turma. Data de julgamento: 25 ago. 2008, DJe-171 Divulgação: 10 set. 2009. Publicado em: 11 set. 2009b.

CANOTILHO, J. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. In: CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. Segurança jurídica e modulação de efeitos, **Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário**. Porto Alegre, 2008.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias**: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 240 f. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo-SP, Brasil, 2014.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2014.

GOUVEIA, Homero Chiaraba. Cidadania Tributária: o estatuto constitucional do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: RT, v. 123, ano 23. p. 17-51, jul-ago. 2015.

HECK, Luís Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais**: contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã. Porto Alegre: Fabris, 1995 In: PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. 153 f. Dissertação de Mestrado - Pós-Graduação da UFRGS. Rio Grande do Sul-RS, Brasil, 2005.

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

LEAL, Saul Tourinho. **Controle de constitucionalidade moderno**. Niterói: Impetus, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Granda da Silva. **Controle de constitucionalidade**. São Paulo. Ed. Saraiva. 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de efeitos em matéria tributária**: análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002 In: SILVA, Sergio André R.G. da. Comentários acerca dos efeitos da decisão proferida no âmbito do controle abstrato da constitucionalidade das normas tributárias. **Revista dialética de Direito Tributário**, n. 83, São Paulo, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. Coisa julgada tributária e inconstitucionalidade. São Paulo: Ed. Dialética. 2005. In: MARCILIO, Carlos Flávio Venâncio. Possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo. Ed. RT, v.17. n. 87. 2009.

RAMOS, Paulo Roberto Barbosa. **O controle concentrado de constitucionalidade das leis no Brasil: filosofia e dimensões jurídicos-políticos**. Celso Bastos (Ed.). São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A proteção da confiança legítima do contribuinte. **Revista dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 145, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos**: na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. São Paulo: Thomson Reuters, 2014. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=303436>. Acesso em: 03 de nov 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental e proibição de retrocesso social no Direito Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. **Risco orçamentário não é importante para modulação de decisões tributárias**. In: PISCITELLI, T. S. ; ARAUJO, J. F. C. . Modulação de Efeitos pelo STF e seus reflexos em matéria tributária: discricionabilidade ou necessidade?. 2017. (Congresso).13 de novembro de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-13/risco-orcamentario-nao-importante-modulacao-decisoes-tributarias#_ftn1>. Acesso em: 29 out. 2018.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org). **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p.15.

_____. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2014.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica no direito tributário e modulação dos efeitos em decisões de inconstitucionalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 131, nov-dez, 2016.

TESSARI, Claudio. Razões para não modular os efeitos da decisão do STF no recurso extraordinário 574.706/PR. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. RT, v. 992, ano 107, p. 29-51, jun. 2018.

VELOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos Efeitos da pronúncia de Inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 157, out. 2008.