

A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS À LUZ DA SEGURANÇA JURÍDICA

Gabriela Martins Lira¹

Priscilla Maria de Holanda Cavalcante²

RESUMO: Este artigo tem por escopo destacar as peculiaridades da modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade em matéria tributária, à luz do princípio da segurança jurídica. Neste sentido, trataremos, inicialmente, dos diversos aspectos da segurança jurídica, de forma a destacar a relação deste princípio como direito fundamental do contribuinte. Em seguida, o nosso foco passará a ser o tema controle de constitucionalidade das normas pelo Supremo Tribunal Federal nas modalidades concentrado e difuso, no que tange à técnica de modulação de efeitos de declaração de inconstitucionalidade. Por fim, a última parte abará as especificidades desta modulação de efeitos, principalmente, no tocante ao prazo de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, haja vista a relevância que a segurança jurídica assume neste seara. Destarte, buscamos utilizar uma divisão didática munida pela melhor doutrina e jurisprudências acerca do nosso objeto de estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Controle de constitucionalidade. Modulação dos efeitos. Segurança jurídica. Direito Tributário. Contribuições Previdenciárias.

ABSTRACT: This article has the scope of demonstrate the peculiarities of modulation effects in judicial review on tax matters, in the light of the principle of legal certainty. In this sense, we will address initially, about the various aspects of legal certainty, in order to high light the relationship of this principle as a fundamental right of the taxpayer. Then, our focus will be the subject of judicial review of the rules by the Supreme Court in concentrated and diffuse forms, with respect to the modulation technique of unconstitutionality effects. Finally, the last part will cover the specific characteristics of modulation effects, especially, as regards the limitation period and decay of social security contributions, given the importance that legal certainty assumes in this matter. Therefore, were ached our gold by using a didactic division provided with the best doctrine and jurisprudence about our object of study.

KEYWORDS: Judicial Review. Modulation Effects. Legal Certainty. Tax Law. Social Security Contributions.

INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito brasileiro tem como propósito assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, a igualdade e a justiça como valores supremos. Dessa forma, a segurança jurídica é tida como um dos direitos fundamentais mais

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), gabrielaalira@gmail.com

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), priscillaholandac@gmail.com

elementares, do qual derivam inúmeros princípios e regras imprescindíveis à existência da democracia.

Nesse sentido, a Constituição Federal, em seu artigo 3º, incisos I e II, prescreve como objetivos fundamentais do Estado “construir uma sociedade livre, justa e solidária, bem como erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Logo, a tributação surge como instrumento indispensável à concretude plena de tal objetivo, vez que ela atua realizando a justiça distributiva.

Em verdade, todo ato administrativo de concessão de isenção, benefício ou incentivo fiscal reveste-se de um ato complexo, em termos de direitos e obrigações, mas também da assunção de custos e riscos concomitantes, tanto para o Estado quanto para o contribuinte. Nesse contexto, a segurança jurídica, em matéria de ordem econômica, encontra sua guarida, de um lado, nos objetivos firmados pelo próprio constituinte e, de outro, nos limites, impostos pela lei, para a atuação do Poder Executivo.

Assim, no decorrer do presente artigo, apresentaremos a segurança jurídica sob enfoques variados, cuja ideia de certeza da justiça e da sua previsibilidade estão intimamente relacionados à mecânica do ordenamento jurídico. Em seguida, iremos tratar do controle de constitucionalidade das normas de incidência tributária, nas modalidades concentrado e difuso. Por fim, teceremos algumas considerações quanto às consequências da modulação de efeitos, instituto previsto no art. 27 da Lei n. 9.868/99, em especial no que diz respeito à matéria tributária. Sobre o tema, será feita um contraponto das jurisprudências do STF, por meio da análise do caso de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias.

1 SEGURANÇA JURÍDICA NA REALIZAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A segurança jurídica é concebida por muitos autores como elemento necessário à própria existência do Direito. Ou seja, ela é entendida como uma condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico³, não podendo ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio ordenamento jurídico, notadamente de um Estado Democrático de Direito, e de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo⁴.

³ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 106.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 127.

Dessa forma, a segurança jurídica consegue viabilizar a cooperação social, por meio do asseguramento de expectativas recíprocas. Nesse sentido, Paulo Barros de Carvalho chega a classificá-lo como sobreprincípio, termo que utiliza para designar os altos valores morais ou sociais incrustados no direito positivo por obra do legislador⁵.

Humberto Ávila, por sua vez, entende que ela pode ser um elemento de definição, valor ou norma-princípio, dependendo do sentido em que ela for colocada na expressão. No entanto, segundo ele, merece destaque a segurança jurídica na qualidade de princípio normativo, que nas palavras do autor nada mais é que:

(...) prescrição, dirigida aos Poderes Legislativos, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade⁶.

Logo, considerando que a indeterminação de uma realidade jurídica é o elemento diferenciador do princípio da segurança jurídica quando comparado aos demais princípios, a sua aplicação exige conexão com uma realidade jurídica. Portanto, é necessário se verificar se a norma inferior está de acordo com o princípio da segurança jurídica⁷.

Essa importância decorre da necessidade do conceito de segurança jurídica ser progressivamente especificado, sob pena de passar a ser um instrumento de insegurança jurídica. Isso porque tal conceito reveste-se de um grau de indeterminação, sendo, portanto, um obstáculo para qualquer tipo de funcionalidade prática.

Cabe registrar que a expressão “conceitos indeterminados”, conquanto corrente na literatura, sofre crítica por parte de Eros Roberto Grau, para quem o conceito jurídico não pode ser indeterminado, já que se trata de uma suma de ideias, sendo mais adequada, daí, a referência a “termos indeterminados de conceitos”⁸.

Nessa perspectiva, Antônio Alves Pereira Netto entende que se trata de um postulado de acentuado caráter axiológico, a dar fundamento a vários princípios jurídicos, podendo ser observado, de modo mais acentuado, no próprio direito tributário⁹.

Assim, no que tange à segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, deparamo-nos com o desafio de reduzir a sua indeterminação e atribuir-lhe a maior funcionalidade

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 262 *apud* NETTO, Antônio Alves Pereira. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.176.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 112.

⁷ *Ibid.* p. 120.

⁸ Cf. GRAU, Eros Roberto. **Conceitos Indeterminados. Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. I Congresso internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 119-124 *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 313.

⁹ PEREIRANETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.176.

possível. Isso porque tal conceito indeterminado acaba por gerar vários problemas ao cidadão, em geral, e ao contribuinte, em particular.

O primeiro problema refere-se à falta de clareza do ordenamento jurídico, ou seja, o cidadão não sabe exatamente qual é a regra válida. O segundo obstáculo é a carência de confiança do ordenamento, pois não se sabe se a norma, que era e é válida, ainda continuará em vigor. Por fim, a terceira questão diz respeito ao fato de que o Direito não é previsível nem calculável, logo o cidadão não consegue ter a mínima perspectiva acerca de qual norma irá valer no futuro.

Ocorre que, o direito, como reflexo do mundo social, acompanha as transformações ocorridas na sociedade, mesmo que com algum atraso. Isto ocorre em virtude das alterações legislativas formais, ou das alterações de sentido dos conteúdos normativos ao longo do tempo. Tal processo de adaptação do Direito às novas realidades sociais, utilizando-se como referência os novos postulados axiológicos, gera na população incerteza e descrença na justiça, pois os princípios tradicionais acabam sendo colocados em dúvida, em razão dos seus postulados indeterminados e cláusulas gerais, como a segurança jurídica.

Dessa forma, faz-se *mister* analisar a segurança jurídica sob os mais diversos aspectos, a fim de entendê-la melhor, já que a sua garantia pode agir de modo significativo na mudança desse cenário.

1.1 SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE

A Constituição do Estado Democrático de Direito é um sistema de valores, em que os princípios limitam a aplicação das regras. Neste sentido, o Sistema Tributário Nacional surge como um subsistema constitucional, dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais para a proteção de direitos fundamentais durante a instituição e arrecadação dos tributos. Mas, o seu objetivo maior é conferir segurança jurídica aos contribuintes em face do poder de tributar.

Diante desse contexto, a igualdade, a generalidade, a pessoalidade e a capacidade contributiva tornaram-se as únicas medidas de tributação. De modo que, não é tolerado nenhum tipo de privilégio e a dignidade da pessoa humana deve estar imune a qualquer tributação, tendo em vista o dever estatal de proteção do mínimo vital das pessoas¹⁰.

Nesse sentido, Heleno Taveira Torres defende que

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 605.

Na ordem jurídica vigente, o mínimo existencial vê-se consagrado não como uma norma programática, mas como um dever a ser assegurado pelo Estado e efetivado nas suas máximas possibilidades (otimização). Um princípio que veicula valores fundamentais da ordem constitucional, como é o caso da proteção do mínimo vital, deve ser concretizado na maior dimensão possível, assegurado o direito subjetivo fundamental em favor de quem se sinta lesado para exigir as prestações positivas ou negativas devidas pelo Estado¹¹.

Portanto, verifica-se que o princípio da segurança jurídica é essencialmente importante em face da sua finalidade de proteger o cidadão, em geral, e o contribuinte, em particular, contra o arbítrio do Estado. Dessa forma, ele pode ser visto como um direito fundamental, relacionado à dignidade da pessoa.

Após estas considerações, passaremos agora a analisar o princípio da segurança jurídica no contexto do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos em face das decisões do Supremo Tribunal Federal, em especial, nos caso de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias.

2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E O FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Segundo Dirley da Cunha Jr., o controle de constitucionalidade é uma atividade de fiscalização da validade e conformidade das leis e atos do poder público à vista de uma Constituição rígida, desenvolvida por um ou vários órgãos constitucionalmente designados¹². Destarte, a ordem jurídica brasileira possui duas espécies de controle de constitucionalidade das leis.

A primeira delas é o chamado controle concentrado, ou abstrato, que confere a constitucionalidade da lei em tese, sem nenhuma provocação advinda do caso concreto. Esta pode ser proposta por meio de ações diretas, interpostas junto ao Supremo Tribunal Federal, por pessoas legítimas na Constituição Federal. No âmbito dos Estados, este mesmo mecanismo pode ser aplicado com o objetivo de controlar leis e atos normativos em face da Constituição estadual em parceria com os respectivos Tribunais de Justiça. Os efeitos desse controle são gerais, vinculantes para todos os Poderes e pessoas (*erga omnes*), já em relação a sua eficácia poderá retroagir (*ex tunc*), ou estar limitada aos fatos futuros, que ocorre a partir do trânsito em julgado da decisão ou outro momento eleito pelos julgadores¹³.

¹¹ Ibid. p. 606-607.

¹² CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 214.

¹³ FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: QuartierLatin do Brasil, 2009, p.737.

O segundo controle de constitucionalidade é o difuso, também chamado de controle concreto, ocorre quando se suscita a inconstitucionalidade de uma lei ou outro ato normativo em determinado caso concreto. É possível, por meio dele, levar o processo até o Supremo Tribunal Federal através de recurso extraordinário. A declaração de inconstitucionalidade, dentro desse controle, implica em efeitos retroativos, no entanto, só atinge as partes envolvidas no processo¹⁴.

No Brasil, foi atribuída ao Senado Federal a competência de suspender a execução da lei eivada de inconstitucionalidade (artigo 52, inciso X, da CF). Este último tipo de controle se dá em sentenças em casos concretos, após a consolidação de jurisprudência. Contudo, a princípio, o Senado Federal não poderá suspender a eficácia da lei de imediato. Isso porque há, ainda, a possibilidade de mudança em relação ao entendimento da Corte Suprema.

Dentro da sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, o dispositivo que disciplina a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade é a Lei Federal n. 9.868/99. Nesse dispositivo normativo, o ordenamento jurídico tratou acerca da possibilidade de modulação de efeitos no controle de constitucionalidade. Segundo Antônio Alves Pereira Netto, a modulação dos efeitos pode ser conceituada como

(...) decisão possível de ser tomada pelo Supremo Tribunal Federal em sede de declaração de inconstitucionalidade em abstrato e que, em sua sistemática, implica o inter-relacionamento de três normas. A que chamaremos é aquela em relação a qual a inconstitucionalidade foi declarada; a que chamamos de segunda norma é a própria decisão declaratória da inconstitucionalidade (que incide sobre a primeira); e a terceira norma é a que define as regras de modulação de efeitos (que incide sobre a segunda e estabelece as balizas temporais)¹⁵.

Nesse sentido, a tradição do controle de constitucionalidade reconhece a incompatibilidade da norma com o ordenamento jurídico desde a sua edição, de maneira que ela tem a sua vigência cassada desde o seu nascimento, por força de atribuição de efeitos *ex tunc* (retroativos) à decisão, desfazendo-se as relações jurídicas que foram criadas com fundamento na norma constitucional afetada¹⁶.

Assim, quando o Supremo Tribunal Federal entende pela necessidade de modulação dos efeitos em sede de controle de constitucionalidade, ele atribui efeitos *ex nunc* (a partir da

¹⁴ Ibid. p. 738.

¹⁵ PEREIRANETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.92.

¹⁶ BARBOSA, Rui. **Atos Inconstitucionais**. 3ª ed. Campinas: Russel Editores, 2010, p. 39-44 *apud* PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.92.

decisão judicial), consolidando as situações jurídicas criadas antes da declaração de inconstitucionalidade.

Com efeito, acaba mitigando a aplicação da tese da nulidade da lei inconstitucional, embora esta ainda seja amplamente aceita pelos doutrinadores, na medida em que considera uma gama de situações fáticas na qual a desconstituição de todos os efeitos poderá resultar em manifestas injustiças ou afrontas aos próprios direitos fundamentais. Far-se-á necessário, portanto, haver uma flexibilização no rigor do entendimento advindo da tese da nulidade da lei inconstitucional, oriundo da doutrina estadunidense fundada na famosa premissa “*the unconstitutional statute is not law at all*”¹⁷.

Por conseguinte, o art. 27 da Lei Federal n. 9.868/99 dispõe que:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou 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.

Portanto, o art. 27 Lei 9.868/99 não implica redução, anulação ou subtração da decisão do Supremo Tribunal Federal. Visto que, se a Constituição Federal não estabelece de forma clara os efeitos da decisão judicial, nos casos da declaração de inconstitucionalidade, em abstrato ou em casos concretos, tais efeitos poderão ser pesados e limitados aos critérios de alta relevância, principalmente por razões de segurança jurídica.

Esclarecidas as questões iniciais, é importante ressaltar a dificuldade semântica que as expressões-chave podem desencadear na utilização do dispositivo, quais sejam, a “segurança jurídica” e o “excepcional interesse social”. Pois, dispõem de uma profunda vagueza semântica. Isso possibilita, segundo alguns autores, a utilização de razões de caráter político para impedir a aplicação da Constituição, tornando ilegítimas as soluções jurídicas adotadas¹⁸, mormente porque carecem da devida fundamentação para imposição da medida, independentemente do beneficiário.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Controle Concentrado de Constitucionalidade**: Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 313 *apud* PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.92-93.

¹⁸ PEREIRANETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.7.

2.1 MODULAÇÃO TEMPORAL DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Em primeiro momento, o dispositivo que trata da modulação temporal de efeitos não chamou muito a atenção da doutrina, talvez em razão da sua pouca utilização pelos tribunais. No entanto, ele já era notado, sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal. Mas, somente em 2007, as discussões em torno dele começaram a ganhar fôlego, quando a mencionada corte julgou o Recurso Extraordinário n. 353.657¹⁹.

É importante salientar que as justificativas para a utilização de tal mecanismo não se cinge ao teor do artigo 27 da Lei n. 9.868/99. Isso porque sua aplicação pode encontrar justificativas em outros enunciados normativos, e até mais fundamentais, como a proteção e a aplicação direta de princípios constitucionais²⁰. Em princípio, tais justificativas que autorizam a modulação de efeitos em matéria tributária, estão relacionadas aos efeitos que a declaração de nulidade, presumidamente, produz de forma relativa a determinados princípios constitucionais, com destaque aos princípios da segurança jurídica e do equilíbrio orçamentário²¹.

Noutro prisma, muitos autores consideram que em matéria tributária, a modulação de efeitos só seria hipótese viável se operada em benefício dos contribuintes, por se entender que os direitos dos contribuintes são verdadeiros direitos fundamentais, em face dos quais não pode a decisão judicial se opor. Dessa maneira, só seria permitida a modulação em favor do Estado em caráter excepcional, desde que devidamente comprovada essa excepcionalidade, mediante produção de provas e uma fundamentação que denote a necessidade de evitar graves e irreparáveis danos ao aparelho estatal. Sobre o tema, Antônio Alves Pereira Netto defende que:

(...) a excepcional modulação em favor do Estado também estaria lastreada nos direitos fundamentais, uma vez que eles são a finalidade legitimadora do poder de tributar. Na atual concepção da ordem jurídica, fundada na dignidade humana, tem-se que a ordem jurídica se presta a, finalisticamente, concretizar e proteger os direitos fundamentais, sendo o Estado o meio pelo qual essa necessidade é suprida²².

Consequentemente, a doutrina nacional aponta diversas limitações ao uso da modulação de efeitos, consubstanciando-se na premissa de que os direitos dos contribuintes possuem status de direitos fundamentais. Para Antônio Alves Pereira Netto, em um exercício

¹⁹ Ibid. p. 5.

²⁰ Ibid. p. 5-6.

²¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 542.

²² PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.10.

de ponderação, jamais poderiam sucumbir às razões de Estado, principalmente as de cunho econômico, porque desprovidas de juridicidade²³.

Corroborando com esse entendimento, Humberto Ávila aduz que a segurança jurídica, tal como posta na Constituição da República de 1988, não pode ser usada pelo Estado para suportar a restrição dos direitos fundamentais de liberdade. Em primeiro lugar, porque a segurança jurídica é princípio protetivo de direitos individuais frente ao Estado, e não instrumento de aumento do seu poder. Em segundo lugar, em razão da segurança jurídica tributária ser um princípio objetivo em favor do cidadão, e não em favor do Estado. E por último, porque no que tange a proteção da expectativa ou o afastamento da surpresa, a Magna Carta contém regras protetivas dos direitos individuais frente ao Estado²⁴.

Os direitos fundamentais, portanto, são a razão e o limite de toda ação estatal. Por esse fato, só há interesse público, no sentido de interesse do ente estatal, caso esse interesse seja também, e necessariamente, um interesse social, ou seja, da coletividade²⁵. Em consonância com tal assertiva, esclarece Andreas J. Krell que esse interesse próprio do aparelho estatal pode entrar em choque com o interesse da coletividade, razão pela qual deve haver instrumentos para garantir que os órgãos de governo e da Administração Pública fiquem vinculados ao interesse público primário, evitando-se legitimar interesses próprios da administração ou do administrador²⁶.

Segundo García de Enterría, dada à dimensão plural que a segurança jurídica adquire na sociedade de risco, é preciso prevenir, a catástrofe financeira ocasionada, em alguns casos, pela inconstitucionalidade retroativa²⁷. Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que não tendo o Estado capitalista recursos próprios, nem adicionais disponíveis para a devolução de tributo a todos os seus contribuintes, deverá optar entre duas alternativas: ou estabelece a moratória no atendimento das prestações públicas essenciais para a população, restando-se prejudicados os extratos de menor renda da população; ou busca novas receitas na criação ou majoração da mesma ou de outras exações, o que torna inócua a devolução²⁸.

²³ Ibid. p. 9.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 542-543.

²⁵ Ibid. p.189.

²⁶ KRELL, Andreas J. **Discrecionariiedade administrativa e conceitos legais indeterminados**. Limites do controle judicial no âmbito dos interesses difusos. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 149 apud PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.189.

²⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “**Justicia Constitucional. La Doctrina Prospectiva en la Declaración de Ineficácia de las Leyes Inconstitucionales**”. Revista de Direito Público 92:14, 1989 apud RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 254.

²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 254.

Assim, na decisão que declara a lei tributária inconstitucional ou constitucional, deve-se atentar para os seus efeitos. Isso porque as sentenças, ainda que proferidas em caso concreto, têm evidente tendência a transbordar seus efeitos além do caso atingido. Destarte, a decisão do STF deverá ponderar a supremacia da Constituição, que afasta a norma que a contrarie, e a segurança jurídica baseada no risco às finanças públicas na devolução dos tributos para todos os contribuintes, a fim de retirar a norma de incidência do ordenamento jurídico antes mesmo da sua edição²⁹.

Nesse sentido, Ricardo Lodi Ribeiro expõe a discussão existente entre os doutrinadores sobre tal tema:

Parte da doutrina critica a adoção de efeitos prospectivos para a decisão que declara o tributo inconstitucional sob argumento de que a norma inconstitucional, sendo inexistente, não poderia gerar tributo. Porém, não se pode esquecer que a declaração prospectiva tem justamente o condão de convalidar os atos praticados durante o tempo em que, em nome da presunção de constitucionalidade das leis, esta foi aplicada. Há quem defenda também que os efeitos prospectivos, sendo fundados na proteção da confiança ao cidadão, não poderia ser utilizados em favor do interesse social, como autorizado pelo art. 27 da Lei nº. 9.868/99, sendo aplicados apenas a favor do contribuinte, mas nunca da Fazenda Pública³⁰.

Enfrentadas as questões acerca da divergência doutrinária, passar-se-á a analisar o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. Este, por seu turno, se destoa do posicionamento da maioria da doutrina, ao passo que não tem se mostrado sensível a essa argumentação, notadamente no julgamento dos Recursos Extraordinários n.556.664, n. 559.882, n. 560.626 e n. 559.943, quando em benefício do Fisco, aplicou a modulação de efeitos³¹.

3 ANÁLISE DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM RELAÇÃO AO PRAZO DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO ÂMBITO PREVIDENCIÁRIO

Em referência aos Recursos Extraordinários n.556.664, n. 559.882, n. 560.626 e n. 559.943, julgados conjuntamente, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que dispunham sobre dilação de prazo e causas de suspensão do crédito tributário (contribuições sociais), na medida em que se

²⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 253.

³⁰ Ibid. p. 255.

³¹ PEREIRANETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p.9.

previam prazos decadencial e prescricional, ambos de dez anos, para o lançamento e cobrança das contribuições sociais previdenciárias, apesar de no Código Tributário Nacional constar a regra de cinco anos.

Na oportunidade, a despeito de o Tribunal manter o posicionamento já consolidado no sentido de que regras de prescrição e decadência tributária devem ser reguladas por Lei Complementar, decidiu pela modulação, atribuindo efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade.

Dessa forma, apenas os contribuintes que tinham ingressado em juízo até a data desse julgamento foram beneficiados com a repetição do indébito. O objetivo desta medida foi o de prevenir que uma possível proliferação de ações de repetição de indébito impactasse gravemente os cofres públicos³². Nesse sentido, evidencia-se o que dispõe o julgado:

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos

³² VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificidade em matéria tributária. Revista da PGFN. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> Acesso em: 29 abr. 2016.

nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento³³.

Da leitura do julgado se extrai que os ministros não se preocuparam em elaborar uma fundamentação cabal que demonstrasse a necessidade de aplicação da modulação de efeitos em favor do Fisco. Pelo contrário, os argumentos do Ministro Gilmar Mendes se deram pela simples afirmação de ocorrência de repercussão e insegurança jurídica como desdobramento da declaração. Portanto, acataram a modulação, a pedido do Fisco que, na tribuna, havia declarado que a União Federal ficaria obrigada a devolver cerca de R\$ 96 bilhões de reais, por meio de repartição de indébito, o que geraria um grave impacto no sistema da seguridade social³⁴.

Conforme foi explicitado acima, existe a possibilidade do STF modular os efeitos de sua decisão em favor do Fisco, mesmo em matéria tributária, desde que devidamente discutido e demonstrado que a decisão nesse sentido seja a que melhor resguarde o interesse público³⁵.

Nesse diapasão, faz-se necessário analisar as consequências práticas, de forma pormenorizada, da nulidade da lei inconstitucional, observando se os resultados negativos advindos da inconstitucionalidade dessas situações jurídicas já consolidadas seriam maiores do que os benefícios, no tocante aos direitos fundamentais ali envolvidos. Antônio Alves Pereira Netto, por sua vez, posicionou no sentido de que no caso em tela, por não haver devida discussão acerca da necessidade e dos impactos da decisão na saúde financeira do sistema previdenciário brasileiro, o caminho natural seria a não modulação, dando aos contribuintes o direito de repetir o indébito que estivesse ao seu alcance³⁶.

Ainda, o referido autor esclarece o seu entendimento, aludindo que:

[...] O ponto em questão não é nenhuma aversão a argumentos consequencialistas ou econômicos, mas a desconexão destes com a juridicidade da medida. Ora, o fato de o sujeito não haver ingressado com ação judicial pleiteando o seu direito não deve ser determinante para que o Supremo Tribunal Federal lhe suprima tal direito.

Humberto Ávila, por outro lado, ressaltou uma questão importante, afirmando que quando o Tribunal deixa de examinar se havia aparência de constitucionalidade no momento da prática de ato posteriormente havido como inconstitucional, corre o risco de manter a

³³ RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886

³⁴ PEREIRANETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p 218.

³⁵ Ibid. p. 220.

³⁶ Ibid. p. 220.

eficácia de atos que foram praticados sabidamente contra a Constituição. Em continuação, o autor defende que ao praticar tal ato, o Tribunal está encorajando a prática futura de novas inconstitucionalidades.

Corroborando o posicionamento aqui defendido, Ana Carolina Barros Vasques sustenta que o interesse fazendário, não deveria, em princípio, servir de base para o STF restringir os direitos dos contribuintes por meio da atribuição de eficácia prospectiva a decisões de inconstitucionalidade. A garantia da repetição de indébito a todos os envolvidos, no caso em comento, ao contrário de gerar insegurança jurídica, fortaleceria a segurança dos contribuintes quanto à efetividade de seus direitos constitucionais³⁷.

É de se ver, portanto, que não obstante a falta de fundamentação na decisão do STF, visto que não se evidencia claramente, por meio da transcrição do julgado, os fundamentos fáticos e jurídicos que implicassem logicamente o seu posicionamento, este ainda fere o princípio da igualdade, em especial, da isonomia entre os contribuintes.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir que, em matéria tributária, se lida, diretamente, com os direitos fundamentais do cidadão, na medida em que a tributação incide sobre o seu patrimônio pessoal. Isso decorre da promessa de resguardar os interesses sociais e concretizar as políticas públicas, por meio da arrecadação de receitas que compoñham o orçamento público.

Assim, no que tange à segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário, deparamo-nos com o desafio de reduzir a sua indeterminação e atribuir-lhe a maior funcionalidade possível. Isso porque tal conceito indeterminado acaba por gerar vários problemas ao cidadão, em geral, e ao contribuinte, em particular.

Desse modo, verifica-se que o princípio da segurança jurídica é essencialmente importante em face da sua finalidade de proteger a população contra o arbítrio do Estado. Isso porque os seus fundamentos básicos são extraídos da ideia de que os contribuintes não podem ser surpreendidos quanto às suas expectativas, principalmente pelo fato da tributação incidir diretamente na esfera dos direitos fundamentais do indivíduo.

³⁷ VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificidade em matéria tributária. Revista da PGFN. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> Acesso em: 29 abr. 2016.

Nesse sentido, não se devem sustentar os postulados que decidem, de forma imotivada e discricionária, contra os direitos que possuem os contribuintes, pois tal prática seria uma afronta aos princípios fundamentais e aos direitos que compõe a carga axiológica destes. Assim, se faz necessário, reduzir a indeterminação de conceitos indeterminados, tais como o da segurança jurídica, para que estes não sejam invocados de forma arbitrária, ou substancialmente falando, injusta, em face dos contribuintes. De tal sorte, a Suprema Corte deve ter especial cautela ao aplicar a técnica da modulação dos efeitos às suas decisões, a fim de evitar que um instrumento concebido para garantir o princípio da segurança jurídica implique, paradoxalmente, a sua violação.

Portanto, de tudo quanto se pode aferir, ao longo deste estudo, percebe-se que a modulação dos efeitos das decisões acerca do controle de constitucionalidade em normas de incidência tributária é um tema sobressalente na contemporaneidade, em virtude do seu alcance. Nesse sentido, não se verifica tendência à utilização desse controle de maneira banal e corriqueira; ao contrário, as decisões do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, demonstram a seriedade com que a questão vem sendo tratada.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

NETTO, Antônio Alves Pereira. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PEREIRA NETTO, Antônio Alves. **Modulação de Efeitos em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CUNHA JÚNIOR, Dirley. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. Salvador: Juspodivm, 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: QuartierLatin do Brasil, 2009.

VASQUES, Ana Carolina Barros. **Segurança jurídica e modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade** – Especificidade em matéria tributária. Revista da PGFN. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-iii-numero-5-2013/d5.pdf>> Acesso em: 29 abr. 2016.