

SEGURANÇA JURÍDICA E MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE CRÍTICA

Daniel Gazzaneo Tourinho¹

RESUMO: O presente artigo busca investigar, de forma sucinta, como é feita a modulação de efeitos das decisões judiciais emanadas em sede de controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Para tanto, investiga-se o princípio da segurança jurídica, norma fundamental para o Estado de Direito, com o escopo de destacar sua importância para a atividade de modulação de efeitos. Após isso, destaca-se como funciona o instituto da modulação de efeitos. Finalmente, analisam-se, através de julgados do STF, saber: o RE 556.664-1/RS e o RE. 593.849/MG, as dificuldades que esse instituto encontra no campo do Direito Tributário, uma vez que engloba grande divergência entre interesses vitais ao ordenamento jurídico, tendo em vista, ainda, a relevância do princípio da segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: Modulação de efeitos. Segurança Jurídica. Estado de Direito.

ABSTRACT: This article seeks to investigate, in a succinct way, how the modulation of effects of judicial decisions emanating from constitutionality control by the Federal Supreme Court is done. In order to do so, the principle of legal certainty, a fundamental norm for the rule of law, is investigated, with the purpose of highlighting its importance for the activity of modulation of effects. After that, it is highlighted how does the modulation of effects works. Finally, through the Supreme Court judgments (RE 556.664-1/RS and the RE. 593.849/MG), it is analyzed the difficulties that this institute encounters in the field of Tax Law, since it encompasses a great divergence between vital interests in the legal system, considering, also, the relevance the principle of legal certainty has.

KEY-WORDS: Modulation of effects. Legal Certainty. Rule of Law.

INTRODUÇÃO

No atual estado social o qual as relações interpessoais e institucionais são cada vez mais fluidas e dinâmicas, a Lei possui o papel vital de garantir a ordem e preservar, enquanto vetor das vontades populares, a estabilidade de tais relações. Para tanto o princípio da segurança jurídica possui extrema relevância, sendo um dos valores vitais à manutenção do chamado Estado Democrático de Direito.

No bojo deste artigo, após investigada a abrangência e a relevância do conteúdo da segurança jurídica, visa-se confrontá-lo com o mecanismo de modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais, prescrito no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Tal previsão possibilita ao Supremo Tribunal Federal, quando entender e declarar a inconstitucionalidade de determinada

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal de Alagoas.

norma jurídica, “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”. No que tange à matéria tributária, o tema ganha em relevância, pois a averiguação da constitucionalidade, ou não, de uma norma tributária, possui reflexos diretos em garantias individuais dos contribuintes, necessitando que o aplicador, ao modular os efeitos, imprima um cuidado especial à sua atividade, justamente para que não haja violação ao princípio da segurança jurídica.

Para tanto, através de pesquisa bibliográfica na melhor doutrina e na jurisprudência, busca-se, neste artigo, sem a pretensão de esgotar o tema, conhecer o mecanismo da modulação de efeitos, limitando-se à matéria tributária, e analisar dois julgados do Supremo Tribunal Federal para verificar como o mecanismo foi aplicado pela Suprema Corte pátria, a saber: o RE 556.664-1/RS e o RE. 593.849/MG.

1 SEGURANÇA JURÍDICA: CONCEITO E FUNDAMENTOS

A segurança jurídica é, indubitavelmente, uma norma-princípio que possui diversas facetas e que, em razão disso, não possui um conceito legal ou até mesmo pré-definido. Na doutrina, por outro lado, muito se esforça para dimensionar a real abrangência de tal norma, fundamental para a estruturação dos Estados de Direito, servindo de base para os pressupostos definidos por J.J. Canotilho (1992, p. 361) para sua existência material – a juridicidade, a constitucionalidade e os direitos fundamentais.

Para tanto, essencial o princípio da segurança jurídica, dado seu valor para a proteção do indivíduo face às ações estatais potencialmente abusivas, ou mudanças abruptas que afetem direitos legalmente assegurados. Conforme lição de Humberto Ávila (2012, p. 215-216):

A dimensão material do Estado de direito também favorece os ideais de segurança jurídica. Como essa dimensão visa a proteger um conjunto de direitos, a segurança jurídica funciona como um princípio destinado a assegurar esses mesmos direitos. (...) O princípio da segurança jurídica é, de algum modo, um “direito-garantia”, porque a sua realização é prévia ao exercício efetivo de determinados direitos fundamentais.

Ainda, nesse sentido, leciona Ávila (2012, p. 285):

Em suma, o princípio da segurança jurídica implica processos de determinação, de legitimação, de argumentação e de fundamentação que viabilizem a controlabilidade semântico-argumentativa da atuação estatal, de um lado, e a responsabilidade da ação do contribuinte fundada no Direito, de outro, bem como, por via reflexa, da argumentação referente a essa ação.

Desse modo, a função controladora e estruturante da segurança jurídica perpassa por três aspectos fundamentais:

- a) cognoscibilidade;
- b) confiabilidade; e
- c) calculabilidade.

O primeiro diz respeito à capacidade de compreensão, pelos indivíduos, de que se entendam, de fato, as alternativas e os critérios indispensáveis à concretização de determinado direito. Já o segundo, em estreita relação com o primeiro, traduz as expectativas que os atos emanados do poder público geram nos particulares, plasmando-se nas relações passadas e futuras, assegurando a estabilidade normativa para que os atos presumidos lícitos sejam mantidos e respeitados por todos. Por fim, a calculabilidade aborda a possibilidade de previsão, pelo indivíduo, das consequências dos atos praticados pela administração (ÁVILA, 2012, p. 256-258).

Trata-se, portanto, de um direito fundamental basilar, que se comunica com o princípio democrático, uma vez que estabelece uma relação de confiança entre os cidadãos e seus representantes; com a liberdade, uma vez que pondera o limite de seu exercício; e com os direitos fundamentais, na medida em que os protege – através do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988) – de eventuais arbitrariedades perpetradas pelo poder público, já que um nível elevado de instabilidade jurídica não permite o estabelecimento da relação de confiança com o ente estatal (SARLET, 2005, p.5).

Destarte, vale afirmar que, apesar da abrangência do princípio da segurança jurídica, não é incomum a superveniência de lei, que mude o regramento jurídico de determinada matéria. Com efeito, com base no princípio da segurança jurídica, não se admite que a lei posterior atinja fatos anteriores ao início de sua vigência: é o chamado princípio da irretroatividade das leis, que tem como fundamento filosófico a segurança jurídica da estabilidade do direito. A jurista Misabel Derzi (2009, p. 598.), inclusive, sustenta que tal princípio também ser aplicado às modificações na jurisprudência, condicionando à existência de uma já consolidada.

Ocorre, com isso, em respeito à dimensão da confiança da segurança jurídica, a exigência de que os atos emanados dos órgãos do Estado tivessem correspondência com os anteriormente praticados. O objeto de estudo do presente artigo restringe-se ao Poder Judiciário, uma vez que, durante sua atividade própria, pode realizar o controle de constitucionalidade de determinada norma, ou alterar lhe o entendimento que fora assentado, causando ruptura em paradigmas previamente estabelecidos, o que pode, em determinados casos, ferir direitos fundamentais. É nesse ponto que, no presente trabalho, avança-se à análise da sistemática da

modulação de efeitos.

2 MODULAÇÃO DE EFEITOS E SUAS ESPECIFICIDADES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Tem-se assentado no direito brasileiro que a Constituição é a norma suprema do ordenamento, isto é, dela todas as outras retiram seu fundamento de validade, estruturando e sustentando o Estado Democrático de Direito – é a chama supremacia constitucional (CUNHA JÚNIOR, 2013, p. 258). Desse modo, para assegurar sua superioridade e supremacia, criou-se o sistema de controle de constitucionalidade com o escopo de afastar quaisquer eventuais antinomias que venham a violar os preceitos constitucionais – sejam elas vícios formais ou materiais –, retirando a validade (pertencimento ao ordenamento) e vigência (sua imperatividade) das normas violadoras.

A declaração de inconstitucionalidade é a sanção extrema que uma norma pode sofrer. Destarte, uma vez constatada a sua impertinência constitucional, o órgão julgador estabelece, via de regra, que os efeitos do ato ou lei são nulos desde sua origem (efeitos *ex tunc*). Em sede de controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal, esta decisão possui efeitos *erga omnes*, isto é, para todos. Tal declaração é a melhor forma de se reafirmar a supremacia da Constituição.

Acontece que, ao adentrarem no ordenamento jurídico, tais normas possuíam legitimidade perante os cidadãos, uma vez que foram emanadas do Poder Público, estabelecendo expectativas legítimas nos indivíduos, criando relações jurídicas, pautando as relações, até o momento em que é declarada sua inconstitucionalidade. Essa abrupta ruptura, de certo modo, “fragiliza” a relação de confiança estabelecida entre o ente estatal e os particulares, causando uma enorme sensação de insegurança jurídica (SIMONE, 2011, p.208). Do mesmo modo ocorre com as mudanças jurisprudenciais. Há, portanto, um evidente conflito entre o princípio da segurança jurídica e regra dos efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade.

Com isso, a Lei nº 9.869/99 (que dispõe sobre o processo de julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade e das Ações Declaratórias de Constitucionalidade), em seu art. 27, prescreve:

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, 1999).

Ainda, o Novo Código de Processo Civil prevê que tal técnica poderá ser aplicada nos casos de alteração de jurisprudência dominante da Suprema Corte, com base no art. 927, §3º.

In verbis:

§ 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 .

É o conhecido instituto da modulação de efeitos. Através de tal autorização, o STF, pautado na segurança jurídica ou em excepcional interesse social, poderá relativizar a regra da nulidade com efeitos retroativos para estabelecer a eficácia temporal da declaração em outro momento. É necessário, entretanto, muita cautela ao se manter os efeitos produzidos pelos atos ou normas inconstitucionais, uma vez que tolerar sua validade e vigência, por via reflexiva, pode incentivar sua violação (ÁVILA, 2012, p. 546-547).

Por conseguinte, a finalidade desse instituto, em respeito ao princípio democrático, é a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos que, de certo modo, seriam violados com a declaração de inconstitucionalidade *ex tunc*. Apesar disso, destaca Humberto Ávila (2012, p. 160-161).:

Se segurança jurídica é empregada no sentido de princípio objetivo, obviamente a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico em geral também são imprescindíveis para o funcionamento do próprio ente estatal. (...)

Em face dessas considerações, pode-se postular, por exemplo, a eficácia prospectiva (*ex nunc*) de uma decisão do Supremo Tribunal Federal, sustentando que a atribuição da eficácia normal retroativa (no sentido de declaratória, *ex tunc*) causaria uma instabilidade normativa ou institucional muito grande ou, mesmo, poderia afetar o próprio “funcionamento” do Estado. [...] essa possibilidade depende não só da efetiva comprovação da referida instabilidade, como também de uma ponderação de todas as consequências, para o próprio princípio da segurança, decorrentes da escolha por uma ou outra atribuição de eficácia para a decisão [...]

Ainda, destaca Misabel Derzi (2009, p. 604).:

O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reinvindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança. Essa a razão de sua invocação apenas em presença de modificação jurisprudencial em detrimento do contribuinte.

Justamente por tais aspectos que, especialmente no campo tributário, o instituto da

modulação de efeitos ganha contornos particularmente difíceis. O caráter de obrigatoriedade dos tributos, bem como a “intervenção” do Estado nas finanças pessoais dos cidadãos, além de tratar diretamente das finanças do próprio ente estatal, produz a necessidade de se ponderar cuidadosamente a utilização de tal instituto, uma vez que a segurança jurídica é aspecto vital para os contribuintes. A evidente importância da segurança jurídica na seara tributária é evidenciado pelas garantias constitucionais aos contribuintes – as limitações constitucionais ao poder de tributar –, assim como outras normas que estabelecem aspectos de responsabilidade fiscal, transparência fiscal, dentre outros (SIMONE, 2011, p.101).

Nesse sentido, em matéria tributária, a segurança jurídica observa-se por intermédio dos seguintes pontos: certeza do direito, por meio do princípio da legalidade; irretroatividade e anterioridade; inalterabilidade dos direitos consolidados, através dos institutos do ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, além da estabilidade com a fixação de prazos prescricionais e decadenciais (SIMONE, 2011, p.107), dentre outros. O STF já fixou tese de que os direitos dos contribuintes consistem, de fato, em direitos fundamentais e que, por isso, conformam verdadeira limitação ao poder de tributar e regulam a atuação tanto do legislador quanto do poder executivo e do próprio judiciário. Esse reconhecimento se deu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF.

Desse modo, apenas seria possível, em regra, a possibilidade de modulação de efeitos das decisões quando o escopo de tal atividade for a proteção do contribuinte. Requer-se, portanto, para conferir legitimidade à tal instituto, que se aplique adequadamente, em conformidade com o princípio da segurança jurídica:

Precisamente nesse sentido é que a própria utilização da modulação de efeitos precisa estar conforme ao princípio da segurança jurídica. Isso, no entanto, só ocorrerá se o Supremo Tribunal Federal, mais que se manter fiel à regra, somente a superando em casos efetivamente excepcionais, no mínimo: (a) Fundamentar (expressamente) qual é a norma constitucional cuja utilização está servindo de justificativa para a manutenção dos efeitos pretéritos do ato inconstitucional; justificar (expressamente) o afastamento da regra da nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional. (b) Justificar (expressamente) a necessidade imperiosa do afastamento da regra de nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para a manutenção do estado de constitucionalidade. (c) Comprovar (documental ou presumidamente, quando possível) os efeitos negativos decorrentes da decretação da nulidade *ex tunc* do ato inconstitucional para o estado de constitucionalidade (ÁVILA, 2012, p.586).

Isto, pois, técnica da modulação de efeitos é de cunho excepcional, devendo voltar-se primariamente para a proteção do contribuinte, aquele que é o destinatário principal da segurança jurídica, protegendo a legitima expectativa e a confiança provocada em razão da presunção de validade dos atos estatais ou, ainda, do caráter paradigmático da jurisprudência.

Com efeito:

O problema da retroação das sentenças se apresenta, então de forma aguda, nas hipóteses de reversão de jurisprudência. Inexistindo alteração da lei ou da Constituição em que se fundou a norma judicial anterior como precedente, igualmente inexistindo alteração na ordem dos fatos, dentro do mesmo grupo de casos similares, que permanece sub *iudice*, poderá haver nova interpretação judicial, criando-se nova norma judicial, com rejeição do precedente. Estaremos em face, assim, de duas normas judiciais constantes, a segunda modificativa da anterior, é que se colocam, com intensidade, valores e princípios a ponderar, como segurança, irretroatividade, proteção da confiança e boa-fé. Somente neste momento, poderão ser invocados os princípios da irretroatividade, da proteção à confiança e da boa-fé em relação ao Poder Judiciário, pois teremos: (a) uma decisão anterior consolidada, sob a vigência da qual foram concretizados atos e fatos jurídicos, como indutores de confiança; (b) o advento de outro ato, também do Poder Judiciário, nova sentença modificativa da anterior, vista pelo contribuinte como quebra da confiança gerada; (c) a responsabilidade pela violação da segurança/confiança, por meio da proteção dos fatos jurídicos, ocorridos no passado, contra a retroação da nova norma judicial (DERZI, 2009, 586-587).

Entretanto, insta salientar que a aplicação da modulação de efeitos em matéria tributária exige do órgão julgador uma análise eminentemente prospectiva, o que implica em ponderações de caráter social, político e econômico na decisão. Desse modo, pesam, de sobremaneira, interesses vitais para o ordenamento jurídico: a estabilidade do Estado e os direitos fundamentais dos contribuintes. Essa é, em suma, a grande dificuldade encontrada pelos órgãos julgadores na aplicação da modulação de efeitos. Não se pode subestimar, por conseguinte, a importância do estado no gerenciamento do interesse coletivo, haja vista que a tributação é meio essencial de que se vale o Estado para custear os direitos fundamentais (LIMA NETO, 2005, p. 25-30).

Isto posto, será analisado, no tópico seguinte, como vem o Supremo Tribunal Federal, em casos emblemáticos, aplicando a modulação de efeitos em matéria tributária.

3 ANÁLISE DE CASOS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

3.1 O CASO DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS PRAZOS DECENAIOS DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL (RE 556.664-1/RS, REL. MIN. GILMAR MENDES, 12/06/2008)

A Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, com fulcro

no art. 195 da Constituição Federal de 1988, previu regra especial para a prescrição e decadência das contribuições sociais – hoje, espécie incontestável de tributo, mas à época havia discussão sobre sua natureza tributária – no prazo de 10 (dez) anos. Acontece que o art. 146, III, alínea *b*, da CF/88, estabeleceu a competência da lei complementar para estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre prescrição e decadência.

Desse modo, o Código Tributário Nacional estabeleceu como regra geral o prazo de 5 (cinco) anos para prescrição e decadência, em seus artigos 173 e 174. A despeito disso, os dispositivos da Lei nº 8.212/91 foram aplicados regularmente até 2008, quando o Supremo julgou pela inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei retomencionada, por violar os art. art. 146, III, alínea *b*, da CF/88.

Em suma, logo, o mérito do litígio questionava justamente se houve, de fato, violação da CF/88 ao estabelecerem-se prazos decenais para prescrição e decadência, uma vez que fora estabelecido que tais matérias possuem status de normas gerais de direito tributário.

A Corte acabou por fixar tese no sentido de que, na hipótese em comento, há necessidade de lei complementar para a disciplina dos aludidos institutos. Após tal declaração, o STF enfrentou a hipótese de modulação de efeitos. Concluiu-se que os efeitos da decisão teriam eficácia *ex nunc*, isto é, efeitos prospectivos, atingindo apenas as ações de repetição de indébito antes do julgamento do recurso extraordinário. O Ministro Gilmar Mendes expos os motivos da aplicação da técnica em seu voto:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, *ex nunc*, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento (RE 556.664-1/RS, STF, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, 12/06/2008, p.58).

Em sentido contrário, manifestou-se o Ministro Marco Aurélio Mello:

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. (...) Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da

matéria mediante lei complementar – e a Lei nº 8.212, repito, é de 1991 –, não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos –, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte. De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a ação de repetição de indébito! Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teriam direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado. Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado. (RE 556.664-1/RS, STF, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, 12/06/2008, pp. 63-64).

De todo modo, a despeito da divergência apresentada, prevaleceu o entendimento do Min. Gilmar Mendes, estabelecendo-se efeitos prospectivos para tal decisão, não abrangendo, portanto, os questionamentos e processos já em curso, para os quais a decisão teria efeitos *ex tunc*.

Os fundamentos decisórios perpetrados no caso em espeque são, no mínimo, frágeis. Não se observam fundamentos sólidos suficientes capazes de legitimar a aplicação do referido instituto. O dever de fundamentação preceituado no art. 93, IX, da Constituição Federal de 1988 possui, por óbvio, fundamental importância quando diz respeito ao controle de constitucionalidade exercido pela Suprema Corte pátria.

Observa-se, *in casu*, que o Ministro relator cingiu-se à apresentação da proposta sem maiores fundamentos e porquês de sua aplicação. Em nenhum momento foi justificada ou até mesmo comprovada a lesão à segurança jurídica, simplesmente utilizou-se do argumento da segurança jurídica de forma meramente especulativa, como simulacro de legitimidade para a aplicação da técnica da modulação sem, no entanto, atender aos pressupostos de consistência argumentativa de uma decisão judicial emanada da Suprema Corte, enfraquecendo a relação de confiança com os contribuintes. As decisões judiciais, em respeito ao comando constitucional anteriormente citado, devem ser adequadamente fundamentadas, racionalmente construídas e com base no ordenamento jurídico (CARRAZA, 2011, p. 511). Ressalte-se, além disso, não haver tido o mínimo indício de diálogo acerca do contraponto apresentado pelo Ministro Marco Aurélio.

Além disso, houve convalidação dos recolhimentos indevidos e não contestados até a data do julgamento, mas tão-somente para aqueles que pleitearam até a data de julgamento, sem um motivo mínimo para tal distinção, o que configura um critério arbitrário que viola o

princípio da isonomia tributária, uma vez que promove o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situações equivalentes, o que é vedado pelo art. 150, II, da Constituição Federal de 1988.

3.2 A CONSTITUCIONALIDADE DO DIREITO À RESTITUIÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA QUANDO O VALOR PRESUMIDO OCORRE EM QUANTIDADE MAIOR EM RELAÇÃO AO FATO GERADOR (RE. 593.849/MG, REL. MIN. EDSON FACHIN, 19/10/2016)

A responsabilidade tributária pode ser classificada como “por substituição” ou “por transferência”, de acordo com o instante em que é constituído o liame do responsável. Porém, para a compreensão do caso em espeque, cumpre explanação da responsabilidade por substituição – a qual ocorre contemporaneamente à ocorrência do fato gerador –, podendo ser regressiva ou progressiva, de acordo com o substituído. Realizando novo corte da matéria, cumpre explicitar como ocorre a substituição tributária progressiva.

Tal espécie de substituição, com fundamento no art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988, ocorre quando a lei determina ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável antes mesmo da ocorrência fática do fato gerador, isto é, quando as pessoas ocupantes das posições posteriores da cadeia de produção são substituídas por aquelas que ocupam as posições anteriores, restando essas ultimas responsáveis pelo pagamento do tributo nas fases subsequentes da cadeia de produção, antes da ocorrência efetiva dos fatos geradores destas operações (ALEXANDRE, 2015, p. 309). O texto constitucional, entretanto, é claro quando estabelece que deve ser assegurada a restituição quando o fato gerador presumido não se realizar, entretanto, não deixou claro quando à hipótese de o valor real ocorrer em montante menor em relação ao fato gerador presumido.

Em suma, no caso em questão, discute-se acerca de se o art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, apresenta uma única interpretação possível – apenas há direito à restituição do indébito na hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido –, ou se é possível, igualmente, a possibilidade de restituição dos valores na hipótese de ocorrência do fato gerador a menor.

Por maioria dos votos (7 a 3), os Ministros do Supremo Tribunal Federal acompanharam o voto do relator, Min. Edson Fachin, entendendo ser devida a diferença entre os valores do fato gerador presumido e o valor efetivamente ocorrido, divergindo do entendimento previamente estabelecido pela Suprema Corte no julgamento da ADI 1.851/AL, de 08/05/2002,

que fixava o entendimento no sentido de apenas ser devido o indébito em caso de não ocorrência do fato gerador presumido.

Para fundamentar sua tese favorável à modulação dos efeitos do *decisum*, o Ministro Edson Fachin recorre ao fenômeno do *overriding*, isto é, a “reescrita do precedente”. A Corte, nesses casos, redefine o âmbito de incidência do precedente (MARINONI, 2012, p. 347). O precedente consolidado no julgamento da ADI 1.851/AL apenas estabelecia como hipótese de restituição do indébito o caso de não ocorrência do fato gerador presumido, porém, *in casu*, houve a ampliação de tal tese, que passou a abranger também as hipóteses de que o fato gerador definitivo se realiza de forma distinta daquela tributada presumidamente.

Logo, uma vez que o precedente anteriormente consolidado possuía credibilidade (como, no caso, produzindo efeitos há mais de 10 anos), sendo aplicado frequentemente nos casos similares ocorridos durante sua “vigência”, devem as situações por ele tuteladas se aperfeiçoarem sob seu comando. Desse modo, apenas os processos em curso e os a serem judicializados, com base no fenômeno do *overruling* e no art. 927, §3º, do Novo Código de Processo Civil, devem ser julgados à luz do novo precedente, levando em conta, ainda, a necessidade de reajuste das Administrações fazendárias, restando excluídas as situações passadas que transitaram em julgado, em nome da segurança jurídica.

Corroborando com a tese da modulação de efeitos, mas por outros argumentos, destaca o Min. Luís Roberto Barroso:

Mas aqui eu entendo - e entendo de longa data, muito antes de entrar no Supremo - que, em matéria tributária, mudança de jurisprudência consolidada equivale à criação de um novo tributo. Acho isso doutrinariamente, quer dizer, hoje em dia, o Direito vive sob a premissa de que a norma é a norma interpretada. Você tem um relato abstrato no livro, você tem a realidade fática e você tem um tribunal que pronuncia o sentido da norma aplicável às situações concretas. Esta é verdadeiramente a norma. De modo que mudar uma interpretação consolidada, em matéria tributária, que vigore há mais de dez anos, como é o caso aqui, eu entendo que corresponda a uma mudança da norma tributária. E consequentemente, como regra geral, se impõe a modulação. (...) Como regra geral, os direitos fundamentais são titularizados mesmo pelo cidadão e não pelo Poder Público. Mas aqui, embora a não retroação milite em favor do Estado, para que ele não tenha que repetir valores de cinco anos para trás, eu acho que aqui o que está em jogo é a segurança jurídica. E a segurança jurídica decorre do Estado de Direito, além de eventualmente ser um direito fundamental. Portanto, eu não veria razão para se excluir o Poder Público desta lógica da modulação de ele, tendo seguido a jurisprudência do Supremo por mais de dez anos, ter que restituir o que recebeu anteriormente. De modo que também aqui, Presidente, por esses fundamentos, eu estou aderindo à posição de modulação (RE 593.849/MG, STF, Plenário, Rel. Min. Edson Fachin, 19/08/2016, p.41).

Contrário à modulação, apenas o Min. Marco Aurélio. Enunciou o referido Ministro:

Não há como dizer-se que o Tribunal está dando uma guinada em sua jurisprudência. Não está! Está enfrentando uma situação concreta, com peculiaridades próprias, diversas daquelas que nortearam o julgamento pretérito. E, mesmo assim, no julgamento pretérito, tivemos três votos vencidos. Agora, temos aqui uma inversão no tocante ao resultado, ao escore verificado. Por isso penso que não cabe a modulação. De qualquer forma, ainda tenho a Constituição Federal como um documento rígido; um documento que precisa ser um pouco mais amado pelos brasileiros em geral. E, se reconheço que esse documento rígido assegura ao contribuinte um certo direito, não posso mitigar esse direito e simplesmente dizer que a Constituição Federal só tem vigência a partir desta data, não tendo vigorado nesses 27 anos - não sei de quando é a emenda que incluiu no artigo. (...) Por isso voto de forma contrária à modulação, mas um pouco mais confortado com a óptica do Plenário que, pelo menos, ressalva a situação daqueles que tiveram uma crença maior no texto constitucional ao ingressarem em juízo; e ressalva, até mesmo, para que haja concretude no provimento do recurso do contribuinte, no caso concreto, a situação desse contribuinte (RE 593.849/MG, STF, Plenário, Rel. Min. Edson Fachin, 19/08/2016, p. 107).

Apesar do entendimento contrário destacado, a maioria do Plenário decidiu por acompanhar, *in casu*, o entendimento no sentido da modulação de efeitos. Ressalte-se que houve, ainda, um rico debate acerca do instituto, sobre sua conformidade com a Constituição e sua necessidade para a efetivação da justiça.

Verifica-se, no caso em comento, posição completamente diversa daquela adotada no julgamento do caso analisado no tópico anterior. A modulação de efeitos foi discutida francamente pelos Mínistros, que chegaram a um consenso acerca de sua aplicação, inclusive os vencidos, tendo apenas o Min. Marco Aurélio como opositor, mas, ainda assim, aliviado pelo modo como o instituto fora aplicado.

Foram expostos argumentos consistentes, como os do Ministro Barroso, utilizando-se de argumentos de segurança jurídica em sentido objetiva e defesa do Estado de Direito para não excluir a Administração da lógica do instituto da modulação. Ora, uma vez que o Estado pautava suas condutas de acordo com uma interpretação legítima fixada pela Suprema Corte, de certo modo, realizando-se um exercício abstrativo, o Estado equiparou-se ao particular, uma vez que pautou sua conduta em normas dotadas de legitimidade e legalidade, não podendo ser surpreendido por uma eventual mudança de entendimento jurisprudencial que lhe prejudique. Aplica-se, aqui, de certo modo, o princípio da não-surpresa, refletindo o aspecto da confiabilidade inerente ao princípio da segurança jurídica, porém, entre os próprios entes estatais.

Entretanto, a crítica desse trabalho – não à aplicação do instituto em si, mas à sua justificação – carece de elementos que discutam acerca das efetivas consequências de tal

aplicação para o instituto da segurança jurídica, bem como um estudo dos impactos orçamentários que uma eventual decisão retroativa possuiria. Isso, pois, como ressaltado na crítica do julgado anterior, a argumentação de um *decisum*, sua fundamentação, é elemento vital para a sua legitimidade. Quanto mais elementos que reforcem a força do entendimento, melhor. A Min. Cármem Lúcia, informou, durante o julgamento, que teria sido informada da existência de cerca de 1.500 processos sobrestados nos tribunais, aguardando o julgamento deste recurso em repercussão geral, além dos ainda em julgamento.

Desse modo, em geral, tem-se um julgado correto quanto à aplicação da modulação de efeitos, no sentido de respeito à segurança jurídica, bem como ao Estado de Direito, levando-se em conta uma discussão abrangente sobre a dimensão do instituto da modulação, bem como seus reflexos para que a Justiça seja alcançada.

CONCLUSÃO

No presente artigo, buscou-se, primeiramente, enfatizar a importância do princípio da segurança jurídica para a concretização do Estado de Direito, enquanto norma garantidora de que as situações jurídicas asseguradas pelos cidadãos não sejam atacadas por eventuais arbitrariedades do Estado e de terceiros, consolidando a relação indivíduo-Estado tanto em aspectos de confiabilidade, como de calculabilidade e cognoscibilidade. Desse modo, mostra-se um princípio basilar para a configuração de um Estado Democrático.

Nesse sentido, ainda, relacionou-se tal princípio com o instituto da modulação de efeitos, o qual possibilita que a Suprema Corte, ao analisar a constitucionalidade de uma norma, aplique efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, o que pode acarreta em uma determinada quebra de confiança entre os indivíduos e o Estado, tendo em vista que a partir do momento que tais normas produzem efeitos, são tidas como legítimas pelos cidadãos, que passam a agir de acordo com seus ditames. Logo, a partir do momento que o Estado decide que a declaração de inconstitucionalidade produzirá efeitos a partir de determinado marco temporal, as situações anteriores a tal marco não serão atingidas por esses efeitos, o que causa instabilidade nas relações indivíduo-Estado, mas, em certas hipóteses, tal aplicação mostra-se necessária.

Essa matéria, no campo tributário, mostra-se especialmente tormentosa em face da relevância da matéria, pois lida diretamente com os recursos do Estado e com os dos indivíduos, causando controvérsia ainda maior quanto a sua aplicação. Este trabalho buscou evidenciar tais dificuldades através da análise de casos emblemáticos julgados pelo Supremo Tribunal Federal,

analisando criticamente a maneira através da qual foi realizada a modulação de efeitos, além de seus reflexos e impactos na segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. São Paulo: Editora Método, 2015.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto promulgado em 1988. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**: Código de Processo Civil. Brasília: Senado Federal, 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: Senado Federal, 1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 593.849/MG**. Relator Min. Edson Fachin. Brasília, 19 out. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=551049>>. Acesso em: 22 maio 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 559.943/RS**. Relatora Min. Cármem Lúcia. Brasília, DF, 12 jun. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617>>. Acesso em: 18 maio 2017.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1992.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direito fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Público**, Belo Horizonte, v. 3, n. 11, out. 2005. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15197-15198-1-PB.pdf>>. Acesso em: 03 maio 2017.

SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança jurídica e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.