

MODULAÇÃO DOS EFEITOS E INSEGURANÇA DO CONTRIBUINTE

Ana Elisa Fiel RINALDI¹
Ariadine Defendi VICENTINI²

RESUMO: Tivemos como escopo demonstrar, por intermédio de sucinta análise teórica, que embora o Supremo Tribunal Federal ao declarar uma norma inconstitucional devesse aplicar efeito *ex tunc*, retroagindo a inconstitucionalidade ao seu berço por considerá-la nula, tal Tribunal tem se utilizado da denominada “modulação dos efeitos” e concedido efeito *ex nunc* a estas decisões que alcançam seu conhecimento tanto por controle incidental, como pela via concentrada. Tal modulação dos efeitos da decisão está prevista no art. 27, da Lei nº 9868/99, o qual evidencia a possibilidade de limitar os efeitos da decisão em *ex nunc*, assim, a partir do momento da declaração de inconstitucionalidade é que a norma deixaria de ser válida. Essa modulação dos efeitos ocorre também na área tributária em decorrência de três princípios básicos que devem incidir no caso concreto, quais sejam: a) princípio da segurança jurídica; b) princípios da boa-fé e da confiança legítima; e c) princípio da irretroatividade da norma tributária.

Palavras-chave: Modulação dos efeitos. Constitucionalidade. Insegurança do contribuinte. Princípios constitucionais. Tributos.

1 INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal pode realizar o controle de constitucionalidade das leis ou dos atos normativos tanto pela via incidental, como pela via concentrada. Uma vez que o Brasil adotou o sistema norteamericano, ao reconhecer uma norma inconstitucional, o Supremo a declara assim, sendo afetado o plano da validade.

Deste modo, analisaremos no presente artigo o referido sistema norteamericano, quais suas consequências e seus efeitos, sendo este estudo muito relevante, pois, ao adotar o sistema citado, uma norma, ao ser declarada inconstitucional, produzirá efeitos retroativos, *ex tunc*, eis que o plano afetado com a declaração é o da validade conforme a escala ponteano.

¹ Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail: anarinaldi@toledoprudente.edu.br

² Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. E-mail: ariadine_defendi@toledoprudente.edu.br

Abordaremos, ainda, a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que tem previsão no art. 27, da Lei nº 9868/99, pois, caso não haja a modulação destes efeitos para *ex nunc*, poderá ocasionar diversos danos aos cidadãos contribuintes e ao próprio país.

Para que ocorra esta modulação dos efeitos, a qual também é aplicável na área tributária, é necessário a incidência de três princípios básicos que também serão objeto de análise neste artigo, quais sejam: a) princípio da segurança jurídica; b) princípios da boa-fé e da confiança legítima; e c) princípio da irretroatividade da norma tributária.

Dentre os principais métodos de pesquisa que deverão ser utilizados para a realização deste trabalho, os meios basilares serão livros doutrinários e jurisprudências, que terão como objetivo esclarecer a possibilidade da modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, observados os princípios citados acima para que não gere insegurança no contribuinte.

2 MODULAÇÃO DOS EFEITOS E INSEGURANÇA DO CONTRIBUINTE

O presente artigo dedica-se ao estudo do controle de constitucionalidade das leis ou dos atos normativos, apresentando o sistema adotado pelo Brasil, sobrevindo o estudo quanto as suas consequências e seus efeitos, haja vista a notória relevância do assunto, demonstrando-se que, se não ocorrer a modulação dos efeitos em determinados casos, poderá acarretar gravames aos cidadãos contribuintes e também ao próprio país.

2.1 Da Modulação Dos Efeitos

Ao ser publicada uma lei, presume-se que esta esteja em conformidade com a Constituição Federal, eis que referida lei é infraconstitucional. Todavia, é

possível que a norma contenha algum vício, sendo afetado um ou mais planos da escala ponteana idealizada por Pontes de Miranda, quais sejam, existência, validade e eficácia.

De acordo com Pedro Lenza (2012, p. 240-241), a maior parte da doutrina acolheu o sistema norteamericano defendido por Marshall, que é adepto da teoria da nulidade ao ser declarada a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo. Assim sendo, trata-se de ato declaratório de nulidade, o qual reconhece uma situação preexistente, ou seja, um vício congênito da norma, que por ter nascido morta, nunca chegou a produzir efeitos.

Importante ressaltar que o Brasil adotou o sistema norteamericano, uma vez que ao declarar uma norma inconstitucional, o Supremo Tribunal Federal declara a nulidade da lei, sendo atingida a validade da norma.

Segundo este entendimento, Mauro Cappelletti (1999, p. 115-116) ressalta:

... a lei inconstitucional, porque contrária a uma norma superior, é considerada absolutamente nula ('null and void') e, por isto, ineficaz, pelo que o juiz, que exerce o poder de controle não anula, mas, meramente, declara (preexistente) nulidade da lei inconstitucional.

Desta forma, é afetado o plano da validade, o qual produz efeitos *ex tunc*, sendo a invalidação *ab initio*, retroagindo os efeitos da invalidação até o berço, a qual pode se dar tanto em sede de controle concentrado, como em sede de controle difuso.

O doutrinador Luís Roberto Barroso (2004, p. 15) corrobora com este posicionamento e esclarece:

A lógica do raciocínio é irrefutável. Se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia. Se uma lei inconstitucional puder reger uma dada situação e produzir efeitos regulares e válidos, isto representaria a negativa de vigência da Constituição naquele mesmo período, em relação àquela matéria. A teoria constitucional não poderia conviver com essa contradição sem sacrificar o postulado sobre o qual se assenta. Daí porque a inconstitucionalidade deve ser tida como uma forma de nulidade, conceito que denuncia o vício de origem e a impossibilidade de convalidação do ato.

No entanto, com o decorrer dos anos, a jurisprudência tem flexibilizado a teoria da nulidade, sem, contudo, alterar o princípio da supremacia da Constituição. Assim sendo, outros valores começam a se destacar ao lado deste

princípio, como por exemplo, a segurança jurídica, o interesse social e a boa-fé (LENZA, 2012, p. 244).

Nestes termos, Lúcio Bittencourt (1968, p. 148) é claro ao afirmar que a: "... doutrina da ineficácia *ab initio* da lei inconstitucional não pode ser entendida em termos absolutos, pois que os efeitos de fato que a norma produziu não podem ser suprimidos, sumariamente, por simples obra de um decreto judiciário".

Tal modulação dos efeitos da decisão que antes era tendência jurisprudencial, atualmente encontra-se prevista em nosso ordenamento jurídico no art. 27, da Lei nº 9868/99, que possibilita ao Supremo Tribunal Federal flexibilizar os efeitos do julgamento para a segurança do contribuinte, conforme se observa abaixo:

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.

O referido artigo evidencia a possibilidade de limitar os efeitos da decisão em *ex nunc*, tendo o pronunciamento validade a partir daquele momento, não retroagindo ao seu berço, sendo a solução mais adequada em determinadas hipóteses, principalmente quando acarrete uma mudança de jurisprudência, segundo o ex-Ministro do STF Gilmar Mendes³.

Articulado o estudo do controle de constitucionalidade das leis ou dos atos normativos, o qual foi apresentando o sistema adotado pelo Brasil, bem como suas consequências e seus efeitos, será traçada uma abordagem dos três princípios que devem incidir para justificação da modulação.

³ STF, DJU 15.abr.2004, MC na AC 189-7/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes: "No direito americano, o tema poderia assumir feição delicada tendo em vista o caráter incidental ou difuso do sistema, isto é, modelo marcadamente voltado para a defesa de posições subjetivas. Todavia, ao contrário do que se poderia imaginar, não é rara a pronúncia de inconstitucionalidade sem atribuição de eficácia retroativa, especialmente nas decisões judiciais que introduzem alteração de jurisprudência (prospective overruling)".

2.2 Dos Princípios Que Justificam a Modulação Dos Efeitos

Para que a modulação dos efeitos se justifique, principalmente no que tange ao Direito Tributário, necessário analisar três princípios que devem incidir no caso concreto, quais sejam: a) princípio da segurança jurídica; b) princípios da boa-fé e da confiança legítima; e c) princípio da irretroatividade da norma tributária. Para melhor entendimento, faremos uma breve análise destes abaixo.

2.2.1 Do princípio da segurança jurídica

A segurança jurídica é assunto de extrema relevância, isso porque se encontra fortemente relacionado ao Estado de Direito, sendo possível considerá-lo como inerente e essencial a ele mesmo, tendo vinculação direta com os direitos fundamentais e com princípios que oferecem funcionalidade ao ordenamento jurídico pátrio.

Tal raciocínio é possível extrair dos dizeres de CANOTILHO (2000, p. 250): “O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida”. Conclui o autor nos afirmando que em função disso, é que precocemente se considera o princípio da segurança jurídica como um elemento indispensável do Estado de Direito.

Nesse diapasão, evidencia-se a importância e dever de observância do princípio da segurança jurídica, mormente no meio jurídico, considerando que é ele que provê o respaldo legal às novidades apresentadas ao próprio ordenamento.

Notório que há imprescindibilidade de bases sólidas, para que o cidadão possa desempenhar seus atos na vida civil, sem temor que, num período futuro, seja alcançado por preceitos novos, dos quais o mesmo não poderia ter expectativa.

O princípio da segurança jurídica está consagrado no “caput”, do art. 5º, da Carta Magna, além de expressa previsão na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 2º, que aborda este princípio como sendo um direito imprescritível e natural.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes (1998, p. 35-36), o princípio da segurança jurídica é um elemento fundamental do Estado, pois estabelece que as normas sejam dotadas de exatidão e clareza, para que não gerem dúvidas acerca de seus limites e de sua aplicação.

A insegurança jurídica imposta ao contribuinte é um ponto que deve ser afrontado, isso devido à situação em ter que custear de forma compulsória e com sensatez, tributo inconstitucional.

Neste sentido, é possível destacar que todos os cidadãos são assegurados de que as novas obrigações apenas podem ser exigidas dos mesmos após regular e válida tramitação, aprovação e publicação da norma. Cabe salientar que uma determinada norma não poderá produzir efeitos jurídicos enquanto não estiver em vigor.

Todavia, embora a lei regulamente os comportamentos, é o Poder Judiciário que irá definir o alcance e o sentido da norma. Desta forma, o princípio da segurança jurídica é aplicado, inclusive, no âmbito jurisdicional, pois:

... se a cada momento o Judiciário pudesse modificar o seu entendimento sobre a legislação em vigor e atribuísse às novas decisões efeitos retroativos, instalar-se-ia a absoluta insegurança jurídica. Nada do que ocorreu no passado poderia ser jamais considerado definitivo pelos particulares, já que, a qualquer momento, a questão poderia ser revista por um novo entendimento do Judiciário. (...)

(...)

... eventual nova decisão da Corte, uma vez que importa modificação da ordem jurídica material (ainda que não formal), apenas poderá afetar os fatos futuros, não se admitindo que lhe sejam atribuídos efeitos retroativos ou *ex tunc*. (...) (BARROSO, 2005, p. 20-21)

Destarte, não haveria coisa julgada, pois poderia ser revisto pelo Poder Judiciário aquilo que outrora havia sido decidido por ele, o qual poderia aplicar efeito *ex tunc* à decisão, transgredindo preceitos básicos e fundamentais da Lei Maior.

Tal premissa também já era abordada por CANOTILHO (2000, p. 256):

O princípio da segurança jurídica não é apenas um elemento essencial do princípio do estado de direito relativamente a atos normativos. As ideias nucleares da segurança jurídica desenvolvem-se em torno de dois conceitos: (1) estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica dado que as decisões dos poderes públicos uma vez adotadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável a alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes; (2) previsibilidade ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência de certeza e calculabilidade,

por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos. Nesse momento interessa sobretudo a segurança jurídica sob o ponto de vista da estabilidade dado que a eficácia ex ante foi abordada no número anterior. A segurança jurídica no âmbito dos atos jurisdicionais aponta para o caso julgado.

Podemos diante dos ensinamentos apontados, concluir que sob a ótica do cidadão, devem existir estabilidade e segurança quanto aos atos praticados anteriormente a um julgamento ou a edição de uma nova norma, pois do contrário seriam violados direitos fundamentais básicos.

Articulado um sucinto estudo acerca do princípio da segurança jurídica, será traçada uma abordagem quanto aos princípios da confiança legítima e da boa-fé, como aqueles que também justificam na seara tributária a modulação dos efeitos da decisão.

2.2.2 Dos princípios da confiança legítima e da boa-fé

Inicialmente, cumpre enfatizar que segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (2001, p. 795), confiança é estabelecida como:

A crença na probidade moral, na sinceridade afetiva, nas qualidades profissionais etc., de outrem, que torna incompatível imaginar um deslize, uma traição, uma demonstração de incompetência de sua parte. Crença de que algo não falhará, é bem-feito ou forte o suficiente para cumprir sua função.

Pode ser traduzida em outras palavras, como o sentimento de segurança, esperança de perspectiva sólida.

Urge ressaltar que a confiança deve ser protegida pelo Direito, em se tratando daquela considerada legítima. Essa qualificação é aplicada ao ideal de confiança ou expectativa que confere objetividade ao princípio, apartando-a das usuras psicológicas. Nesse sentido, os ensinamentos de BAPTISTA (2006, p. 158): “a confiança suscetível de proteção não é aquela decorrente de uma mera convicção psicológica do interessado de que suas expectativas não seriam frustradas pela Administração”.

No que tange aos princípios da confiança legítima e da boa-fé, embora sejam aplicados com coeficiente de fungibilidade, dada a estrita relação com os princípios do Estado de Direito e da moralidade, necessário esclarecer que seus conceitos possuem diretrizes próprias.

Poderíamos considerar que o princípio da confiança legítima trata-se de um subprincípio que ao lado de ulteriores, a exemplo da boa-fé, promove terminações idealizadas pelo sobreprincípio da segurança jurídica.

Nos dizeres de CANOTILHO (2000, p. 250):

Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia da estabilidade jurídica, segurança da orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos. A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) confiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos.

Ao se tratar de confiança legítima, evidencia-se que há o dever do Poder Público não malograr, propositadamente, a perspectiva gerada tanto na Administração quanto no Judiciário, de que certamente haverá decisões coesas, mudanças críveis a não cominação retroativa de encargos imprevistos.

Ao passo que a boa-fé pode ser entendida como a atitude dotada de lealdade e clareza, não se admitindo prejudicar, ou mesmo sobrelevar benefício imerecido. É o que o direito trata como um mandamento ético de clareza com a coletividade (CANOTILHO, 2000, p. 256).

A respeito da confiança legítima, este enfoque traz a tradução do Estado de Direito e da segurança jurídica, cujo desígnio é proteger os particulares de boa-fé que confiaram na validade do ato, e também dos comportamentos, das promessas e afirmações que sejam salientes das quais a anulação, alteração ou mesmo a revogação podem acarretar gravame antijurídico nos jurisdicionados.

Ressalta-se que o aspecto temporal possui extrema relevância na aplicação deste assunto proposto, sobretudo quando se adverte a visão de Pedro José Jorge Coviello (s.d., s.p.), sobre a confiança legítima:

... que sempre que ficar comprovado que o jurisdicionado agiu de boa fé e praticou e consolidou seu ato em conformidade com os preceitos normativos

vigente à época. Esse jurisdicionado não pode ser prejudicado pela superveniente alteração destas bases normativas seja ela por base jurisprudencial ou legislativa.

Pode-se construir o ideal de que a confiança legítima atua conjuntamente com a boa-fé como respaldo jurídico para aplicação da modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade, de modo que confere ao particular, válido direito subjetivo contra o Poder Público, prevenindo que a atuação retroativa das decisões jurisdicionais possa lesar o jurisdicionado.

Desta forma, notória é a existência de uma obrigação indispensável do Poder Público, qual seja, a de não violação à confiança legítima e atos eivados com boa-fé, pois trata-se de um dever essencial ao Estado Democrático de Direito. Tem-se que o Estado e a coletividade precisam conviver com união e conformidade, além do convívio com reciprocidade de valores, princípios e objetivos afins.

Portanto, à Administração Pública compete o dever de atuação com afinco e previsibilidade, haja vista a obrigação da manutenção da ordem jurídica; quanto ao Poder Judiciário, incumbe a tarefa de garantir a isonomia frente à lei.

No âmbito tributário, a relação estabelecida entre o Estado e o contribuinte tem o dever de ser dirigida pela confiança mútua e abrigada pelo Direito. Nos dizeres do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, em seu voto proferido no RE 131.741/SP, Segunda Turma, DJ 24/05/1996: “A relação jurídica Estado/contribuinte há de repousar, sempre, na confiança mútua, devendo ambos atuarem com responsabilidade, fiéis ao ordenamento em vigor”.

Extraí-se que é exatamente essa confiança que o contribuinte assenta nos atos eivados do Estado, visando proteger a constância, solidez, e equilíbrio do Direito, que merece resguardo essencialmente na seara da tributação.

O doutrinador ROSA JR. (2007, p. 278-279), acerca dos princípios tributários, nos ensina que o princípio da confiança da lei tributária traduz a possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e calcular os seus encargos tributários baseando-se exclusivamente na lei.

O professor ainda nos menciona:

... as pessoas têm o direito subjetivo de só serem consideradas sujeitos passivos de tributos: 1) previstos, expressamente ou implicitamente, na Constituição; b) criados legislativamente, em total sintonia com os ditames que ela consagra; c) após a ocorrência de seus fatos imponíveis. (ROSA JR., 2007, p. 278-279)

Sucintamente, em consonância com o explicitado até o momento, urge salientar a preocupação específica do direito tributário no tocante à proteção da confiança dos contribuintes quanto aos atos estatais em face da incidência dos princípios referidos (confiança legítima e boa-fé) e também defronte aos elementos normativos típicos do sistema tributário.

Tem-se que a boa-fé prevista nas relações em que participam o Estado e os particulares, assegura a proteção da confiança da coletividade e tolhe a cominação retroativa de encargos imprevistos. Ressalta-se ainda, que em seara tributária, existe a tipicidade, esta exige que as obrigações tributárias contidas na norma sejam redigidas com a máxima clareza possível, com o objetivo de tornar evitável uma extensão inventiva de aplicação.

Passemos adiante a discorrer comentários acerca do princípio da irretroatividade da norma tributária, sendo este também considerado vital para a modulação dos efeitos da decisão.

2.2.3 Do princípio da irretroatividade da norma tributária

Em decorrência do exposto, acerca da preocupação específica do direito tributário no tocante a proteção da confiança do contribuinte em face dos atos estatais, necessário salientar a existência de uma norma na esfera tributária denominada de regra da irretroatividade tributária, com previsão no art. 150, III, “a”, da Carta Magna. E temos igualmente expresso, no entanto de forma genérica, o art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Notem-se os dispositivos, nas vertentes genérica e específica, simultaneamente:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros, residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Em singelas palavras, tal regra obsta o emprego de norma que estabeleça ou eleve tributos referentes a fatos sucedidos anteriormente a sua edição.

A irretroatividade está ligada ao próprio ideal do direito, acarretando consigo o timbre da segurança jurídica e também o da estabilidade daqueles direitos subjetivos assegurados na relação impositivo-tributária, quando da previsão de que é proibida a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes mesmo do início da lei que os instituiu ou majorou (SABBAG, 2009, p. 146).

Evidente o arremate de que não se menciona a aplicação da irretroatividade nas hipóteses de redução ou dispensa do adimplemento dos tributos, apenas nas hipóteses de criação e majoramento destes.

Incontestável é a previsão ínfima que, nas relações jurídicas, o particular, ao praticar determinado ato, tenha, ou mesmo, suponha ter ciência de suas consequências tributárias. E ainda, caso haja apreciações administrativas e até mesmo decisões judiciais que demudem essas consequências tributárias, a regra da irretroatividade tributária será cabível igualmente a tais fatos, e não somente à inovação legislativa.

Nas palavras do doutrinador Eduardo Sabbag (2009, p. 146):

... o cidadão deve saber antecipadamente qual é a norma vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficaz da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, se início, do conteúdo da lei.

Essa conclusão também pode ser extraída do art. 146, do Código Tributário Nacional, o qual prevê que, casual alteração de interpretação, advinda de uma decisão judicial, ou até administrativa, corresponde à edição de lei nova, e esta somente poderá ser aproveitada aos fatos gerados em período posterior à admissão da nova norma.

É certo que há uma obrigação da Administração em zelar pela arrecadação apropriada dos tributos de forma geral. Isto posto, o interesse em

arrecadar, está relacionado à ordem jurídica, de modo que não pode existir de forma válida, interesse no arrecadamento do máximo possível, pois o Poder Público tem a obrigação de agir com boa-fé e lealdade em face dos contribuintes. Assim sendo, o volume econômico arrecadado necessitará ser investido para evolução do interesse público primário.

Clarividente, portanto, que a modulação temporal quando aplicada na seara tributária, em não sendo respeitados os referidos princípios, nos revela a violação de diversas normas e princípios, especialmente os constitucionais.

Exibidas as premissas doutrinárias acima, nota-se que a modificação da interpretação consolidada pelos Tribunais possui equivalência com uma alteração do próprio direito vigente e, como menciona BARROSO (2006, p. 278) "... sob a perspectiva do cidadão, isso equivale, em todos os elementos relevantes, à alteração do próprio texto legislado".

Como se observou alhures pode-se dizer que a extensão subjetiva da segurança jurídica, consolidada pelos princípios da boa-fé e da proteção da confiança, evita a retroatividade da norma tributária que piore a situação do contribuinte de forma direta, e indiretamente também, eis que declarada a norma tributária inconstitucional, caso não seja efetivada a modulação dos efeitos da decisão, poderá ocasionar sérios gravames ao erário público e ao contribuinte que deverá arcar com tais prejuízos por intermédio de futuros impostos.

Assim sendo, em face dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança legítima, e em conformidade com a doutrina e jurisprudência, as decisões declaratórias de inconstitucionalidade na seara tributária apenas poderão ter seus efeitos limitados para o amparo dos direitos e das garantias dos contribuintes, mesmo àqueles que sejam afetados de forma indireta.

Por derradeiro, a observância na tributação dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé, bem como a regra da irretroatividade tributária, compreende tanto o interesse privado de cada contribuinte, como o interesse público primário, e se esses institutos fundamentais desempenham papel essencial na gestão do Estado Democrático, a garantia destes e seu concreto amparo fazem parte do interesse público por primazia.

3 CONCLUSÃO

Quando uma lei ou ato normativo são declarados inconstitucionais, o Supremo Tribunal Federal declara a nulidade destas normas, sendo atingido o plano da validade, tendo efeito *ex tunc*, retroagindo a inconstitucionalidade ao seu berço, invalidando a norma *ab initio*.

Todavia, já há algum tempo tem-se admitido a flexibilização destes efeitos, pois, caso assim não fosse, ocasionaria prejuízos ao contribuinte e ao erário público, em matéria tributária. Desta forma, em casos específicos tem-se aplicado o efeito *ex nunc* às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal.

Referida modulação dos efeitos das decisões encontra-se prevista no art. 27, da Lei nº 9868/99, o qual corrobora com a possibilidade de limitar os efeitos do julgamento em *ex nunc*, assim sendo, a partir do momento da declaração de inconstitucionalidade é que a norma deixaria de ser válida.

Para que a aplicação da modulação dos efeitos seja possível, necessário observar três princípios básicos que devem incidir no caso concreto, principalmente em relação à área tributária, quais sejam: a) princípio da segurança jurídica; b) princípios da boa-fé e da confiança legítima; e c) princípio da irretroatividade da norma tributária.

Destarte, sempre existirão julgamentos em que a aplicação literal do princípio da nulidade gerará situações de inconstitucionalidade piores do que a criada pela efetivação da lei inconstitucional. Nestes casos, caberá ao Supremo Tribunal Federal realizar uma apreciação criteriosa, além de avaliar os princípios que devem incidir no caso para efetivar a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, considerando os interesses atingidos pela lei inconstitucional. Isto posto, é possível que o Supremo admita que uma lei ou ato normativo inconstitucional gere efeitos por certo tempo, como se constitucional fosse.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAPTISTA, Patrícia Ferreira. **Segurança jurídica e proteção da confiança legítima no direito administrativo: análise sistemática e critérios de aplicação no direito administrativo brasileiro.** Tese de doutorado apresentada ao Departamento de Direito do Estado da Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. **Mudança da jurisprudência do supremo tribunal federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais.** Website Luís Roberto Barroso. Retirado em 20/02/15, no World Wide Web: http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2004.

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

BITTENCOURT, C. A. Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5172, de 25 de Outubro de 1966.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei nº 9868**, de 10 de Novembro de 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Coimbra: Almeida, 2000.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado.** Tradução de Aroldo Plínio Gonçalves; Revisão de José Carlos Barbosa Moreira. 2. Ed. reimpr. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 1999. 142 p. (reimpresso da 1. Ed. de 1984). Tradução de Il controllo giudiziario di costituzionalità delle leggi nel diritto comparato, settima ristampa. Milano: Giuffrè, 1978).

COVIELLO, Pedro José Jorge. **La proteccion...cit., conclusiones**, n 12/17, p. 46-461.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 16. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 1. ed. São Paulo: C. Bastos: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PASSOS, Anderson Santos dos. **A modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade: A produção de efeitos jurídicos de normas inconstitucionais e o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro**. Website Âmbito Jurídico. Retirado em 12/06/15, no World Wide Web:
http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7496

ROSA JR., Luiz Emydio F. **Manual de Direito Financeiro & Tributário**. 20 ed. São Paulo: Renovar, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.