

# SEGURANÇA JURÍDICA E MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – Especificidades em Matéria Tributária

*Legal Certainty And The Prospective Effects Of The Declaration  
Of Unconstitutionality–Particular Features On Tax Law*

Ana Carolina Barros Vasques

*Procuradora da Fazenda Nacional*

**SUMÁRIO** - 1 Introdução. 2 Segurança jurídica. 2.1 Segurança jurídica como princípio e a proteção da confiança. 2.2 Segurança jurídica e justiça. 2.3 Segurança jurídica e os direitos fundamentais. 3 Segurança jurídica e controle de constitucionalidade das normas. 3.1 Controle concentrado de constitucionalidade e modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. 3.2 Controle difuso de constitucionalidade e modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. 3.3 Especificidades do tema em matéria tributária. 3.3.1 Relações jurídicas tributárias de trato sucessivo e alteração na jurisprudência do STF. 4 Conclusão. Referências bibliográficas

**RESUMO** - Este artigo tem por escopo destacar as peculiaridades da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, à luz do princípio da segurança jurídica. Para tanto, no primeiro capítulo, o tema da segurança jurídica é exposto em seus mais diversos aspectos, apresentando-se as relações deste princípio com a ideia de justiça e com os direitos fundamentais. Já o capítulo seguinte versa sobre o controle de constitucionalidade das normas pelo Supremo Tribunal Federal, nas modalidades concentrado e difuso, abordando-se a técnica de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Após, passa-se a tratar das especificidades desta modulação de efeitos quando a norma atacada pertence ao campo do direito tributário, tendo em vista a relevância que a segurança jurídica assume nesta seara. Por fim, expostas as mais importantes posições doutrinárias sobre o assunto, conclui-se o trabalho com uma análise das relações jurídicas tributárias de trato sucessivo em caso de alteração na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

**PALAVRAS-CHAVE** - Segurança Jurídica. Modulação de Efeitos na Declaração de Inconstitucionalidade. Direito Tributário.

**ABSTRACT** - The purpose of this paper is to emphasize the particular features of the prospective effects of the declaration of unconstitutionality on tax matters, regarding the legal certainty principle. The first chapter presents an overview on the subject of legal certainty and its connection with the idea of justice and with the fundamental rights. The second chapter brings an analysis of the control of constitutionality by the Brazilian Supreme Court, in its concentrated and diffused forms, addressing the prospective effects of the declaration of unconstitutionality. The next chapter presents the specific aspects of the prospectivity of unconstitutional law on tax matters. Finally, after exposing the most important doctrinaire positions about the subject, this paper concludes analyzing the tax relationships of subsequent dealing when there is a change in the Brazilian Supreme Court jurisprudence.

**KEYWORDS** - Legal Certainty. Prospective effects of the declaration of unconstitutionality. Tax law.

## 1 INTRODUÇÃO

A segurança jurídica é um dos valores mais caros ao Estado Democrático de Direito. Ainda que a expressão não seja unívoca, podendo ser analisada sob enfoques variados, todos eles estão intimamente ligados às ideias de certeza do direito e de previsibilidade quanto ao funcionamento do ordenamento jurídico.

Trata-se de um dos direitos fundamentais mais elementares, do qual derivam inúmeros princípios e regras imprescindíveis à existência da democracia, como a liberdade, a legalidade<sup>1</sup>, a proibição à retroatividade das leis, a anterioridade, o direito ao devido processo legal e a proteção à propriedade privada.

Ao longo do presente artigo, depois de apresentado o conteúdo do princípio da segurança jurídica, pretende-se indagar se a chamada técnica da modulação de efeitos das decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade das leis e atos normativos, prevista pelo art. 27 da Lei n 9.868/1999, realmente se presta a concretizar este princípio e em que hipótese sua utilização é adequada.

O tema ganha ainda maior relevância quando analisado sob a perspectiva do direito tributário, eis que a avaliação da constitucionalidade de uma norma de incidência tributária tem reflexos diretos da esfera de direitos fundamentais dos contribuintes. A Suprema Corte deve, pois, nesse caso, ter especial cuidado ao optar por imprimir eficácia prospectiva às suas decisões para evitar lesão à segurança jurídica, princípio que a edição do

<sup>1</sup> A legalidade no âmbito do presente artigo deve ser compreendida tanto em seu sentido formal, isto é, de obediência de todos os requisitos previstos na Constituição Federal para o processo de criação da lei, quanto em sentido material, ou seja, de que a lei tributária deve ser clara e conter todos os elementos necessários à configuração da obrigação tributária.

aludido art. 27 visava justamente a proteger.

Por fim, teceremos algumas considerações quanto às consequências da alteração na jurisprudência do STF sobre as relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, assunto também afeto à garantia da segurança jurídica no âmbito do controle de constitucionalidade das leis e atos normativos.

## 2 SEGURANÇA JURÍDICA

### 2.1 SEGURANÇA JURÍDICA COMO PRINCÍPIO E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A segurança jurídica pode ser analisada sob os mais diversos aspectos. Muitos autores a concebem como elemento necessário à própria existência do Direito, ou seja, tratar-se-ia de condição estrutural de qualquer ordenamento jurídico. Nesse sentido, John Rawls entende o Direito como uma estrutura capaz de possibilitar a cooperação social, por meio do asseguramento de expectativas recíprocas.<sup>2</sup> Já Paulo de Barros Carvalho afirma que a certeza do direito é o postulado indispensável para a convivência social organizada.<sup>3</sup>

Humberto Ávila, após explicar que a segurança jurídica pode se apresentar como fato, como valor ou como norma<sup>4</sup>, conforme o sentido em que a expressão for mencionada, termina por conceituá-la, de maneira bastante abrangente, como norma da espécie princípio:

*(...)que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício do cidadão e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do e pelo Direito, com base na sua cognoscibilidade, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração ou surpresa, plasmar com dignidade o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.<sup>5</sup>*

Também pode a segurança jurídica ser vista como um subprincípio do princípio do Estado de Direito previsto no art. 1º da Constituição Federal de 1988.<sup>6</sup>

2 RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Belknap, 2005, p. 235.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Liguagem e Método**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 275.

4 Quando se afirma que não há segurança jurídica no Brasil, porque não há garantia para o cidadão de que ele possa prever concretamente as consequências jurídicas de fatos ou condutas, refere-se à segurança como estado de fato. Já a assertiva de que a certeza do direito é uma situação desejável denota um juízo valorativo sobre a questão. Por fim, no sentido de norma, a segurança jurídica refere-se a um estado de coisas que deve ser buscado por meio da adoção de condutas que produzam efeitos que ajudem na sua promoção (ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 108 e ss).

5 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 572.

6 O Ministro Gilmar Ferreira Mendes expressa este entendimento, por exemplo, nos seguintes julgados: MC 2.900/RS, MS 24268/MG e MS 22357/DF.

Para se dizer que há segurança jurídica em um Estado, não é preciso que seus cidadãos tenham absoluta certeza do direito, no sentido de perfeita cognição da lei. A existência da democracia mostra-se suficientemente garantida diante da cognoscibilidade do direito, isto é, quando todos os indivíduos são capazes de compreender, de modo geral, a legislação que, criada por seus representantes legislativos, rege os mais diversos aspectos de suas vidas.<sup>7</sup>

Muitos autores, ao tratar do tema da segurança jurídica, atrelam-no ao princípio da proteção da confiança, cujo estudo, desenvolvido em conjunto com o do princípio da boa fé objetiva, teve origem no direito privado. Estes dois princípios – proteção da confiança e boa fé objetiva – evoluíram juntos na doutrina porque ambos se caracterizam pela fluidez e indeterminação em sua materialidade, o que permite sua utilização como mecanismo para corrigir uma situação de injustiça.<sup>8</sup>

Misabel Derzi, com fundamento na proteção da confiança, sustenta que o princípio da irretroatividade também deve ser aplicado às modificações jurisprudenciais, desde que exista uma jurisprudência consolidada anteriormente.<sup>9</sup>

A proteção da confiança é a faceta subjetiva do princípio da segurança jurídica, isto é, traduz-se nas justas expectativas que os atos públicos geram nos particulares. Por sua natureza, apresenta estreita ligação com o aspecto temporal, abrangendo, pois, não apenas o fato objeto de confiança no passado, mas também a confiança no presente e aquela que se deposita no porvir<sup>10</sup>.

O direito, como reflexo do mundo social, acompanha as

7 Este tema guarda relação, em matéria tributária, com o princípio da tipicidade. Enquanto parte da doutrina fala em tipicidade material cerrada do direito tributário, no sentido de uma determinação prévia e absoluta de conteúdos normativos (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**, São Paulo: Dialética, 2001, p. 18), outros autores entendem que os tipos jurídicos, até mesmo em matéria tributária, são necessariamente flexíveis e abertos (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 9ª ed., atualizada, Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 98).

8 Explica Misabel de Abreu Machado Derzi que, com relação à irretroatividade das leis tributárias, no Brasil, não é preciso invocar o princípio da proteção da confiança para evitar abusos por parte do Estado, porque já existe no direito positivo um princípio específico. Neste caso, então, tanto o princípio da proteção da confiança quanto o da boa-fé objetiva podem continuar submersos no sistema (**Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 592).

9 DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 598. A autora propõe, assim, uma ponderação entre o interesse público predominante e a mudança da jurisprudência. Desse modo, é possível saber se as consequências para a manutenção da confiança serão positivas, garantindo-se ao prejudicado a preservação do ato que induziu sua confiança, com a modulação de efeitos apenas para o futuro, ou se as consequências serão parcialmente positivas, devendo-se manter a jurisprudência anterior, indutora de confiança apenas em relação aos fatos jurídicos pretéritos, mas sem estender garantia aos pendentes. No mesmo sentido, Diego Caldas Simone, entende que o princípio da confiança legítima deve ser observado também quanto à modificação de jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, já que provocam considerável instabilidade ao contribuinte, trazendo implicações à previsibilidade dos efeitos jurídicos de sua conduta e, por conseguinte, diminuindo a possibilidade de planejar sua atividade econômica (SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**, 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 285).

10 DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 592.

transformações ocorridas na sociedade, ainda que com algum atraso. Isto ocorre, quer por meio de alterações legislativas formais, quer pela alteração de sentido dos conteúdos normativos ao longo do tempo. A despeito desta constatação, faz-se necessário assegurar certa estabilidade nos mecanismos que regulam as mudanças legislativas, garantindo a continuidade do ordenamento jurídico por meio de regras de transição e cláusulas de equidade. Fala-se, pois, em “estabilidade na mudança” como um dos aspectos temporais da segurança jurídica, referente ao passado.<sup>11</sup>

Outra das dimensões temporais da segurança jurídica, desta vez voltada ao futuro, é a previsibilidade do direito, isto é, a possibilidade de se anteciparem as consequências jurídicas do comportamento próprio ou alheio.<sup>12</sup>

Conclui-se, assim, que a Segurança Jurídica é um verdadeiro princípio jurídico, essencial ao Estado Democrático de Direito, independentemente de sua menção expressa no texto constitucional, devendo nortear não apenas a criação das leis pelos parlamentares, mas sua aplicação pelos Poderes Judiciário e Executivo.

## 2.2 SEGURANÇA JURÍDICA E JUSTIÇA

A doutrina tradicionalmente apresenta a segurança jurídica (no sentido de certeza do direito) e a justiça como dois valores contrapostos, com a consequência de que, quando o primeiro se faz mais presente, o outro necessariamente perde espaço. Segurança jurídica e justiça, deveriam, assim, ser dosados de modo a alcançar um equilíbrio desejável em cada situação analisada<sup>13</sup>

Todavia, trata-se de um falso conflito<sup>14</sup>, eis que a certeza do direito constitui pressuposto para a concretização do princípio da igualdade, do qual decorre, inegavelmente, a justiça. Portanto, esta não pode existir em um ambiente desprovido de segurança jurídica.

Se, em determinado país, o arcabouço normativo é tão complexo e intrincado que só tem acesso à sua adequada compreensão aqueles com capacidade econômica suficiente para contratar profissionais que

11 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 124.

12 DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 284.

13 Adam Smith, ao tratar das máximas que regem a tributação, atribui maior peso à certeza do direito do que à própria Justiça ao afirmar que: “*A certeza do que cada indivíduo deve pagar é, na tributação, uma questão de tamanha importância que um considerável grau de injustiça, me parece, a partir da experiência de todas as nações, não é nem de perto um mal tão grande quanto o é um grau muito pequeno de incerteza.*” (tradução livre de **The Wealth of Nations: a selected edition for the contemporary reader by Tom Butler-Bowdow**, Chichester: Capstone, 2010, p. 355)

14 Nesse sentido, escreve Misabel Abreu Machado Derzi: “*Sempre me filiei à corrente daqueles que aliam a moral, a ética jurídica, especificamente tributária, à Justiça. A segurança jurídica, para mim, é valor fundamental, mas não está em questão ou conflito, por ser prévio ou pressuposto evidente sem o qual não se pode alcançar a Justiça.*” (**Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**, 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 608).

decodifiquem as normas por eles, a desigualdade se origina justamente da falta de segurança jurídica e a injustiça é evidente.

O mesmo se observa na situação em que, diante da edição de uma norma instituidora de tributo, alguns cidadãos a observam, por confiarem no sistema jurídico, enquanto outros deixam de cumpri-la. Se, posteriormente, esta norma é declarada inconstitucional, em controle concentrado de constitucionalidade, aqueles que pagaram pela exação devem ter direito à restituição dos valores relativos a todo o período abarcado pela norma. No entanto, caso o Supremo Tribunal Federal decida modular os efeitos da decisão, atribuindo-lhe efeitos *ex nunc* e impedindo, assim, a restituição dos valores com base em razões orçamentárias, os indivíduos que confiaram na norma sofrem injusta discriminação ante àqueles que simplesmente desobedeceram a norma desde o início.

Trata-se, pois, de hipótese em que a ausência de segurança jurídica provoca injustiça.

Em suma, devido à natureza ético-jurídica do princípio da segurança jurídica, ele decorre da própria ideia de Justiça e se impõe ainda que não positivado expressamente.<sup>15</sup>

### 2.3 SEGURANÇA JURÍDICA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Não é difícil notar a importância que o legislador constitucional de 1988 atribuiu à segurança jurídica quando se analisam os direitos fundamentais consagrados na vigente Carta Magna. Com efeito, os princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade, bem como as noções de direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada visam a garantir que o cidadão não seja surpreendido com a alteração de seu universo de direitos como decorrência do arbítrio estatal.

Por isso, embora não esteja expressamente referida no texto constitucional, pode-se afirmar que a segurança jurídica tem positividade, pois está concretizada em diversos princípios e garantias fundamentais presentes na Constituição Federal de 1988.<sup>16</sup> Trata-se de uma decorrência lógica do conjunto de valores inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Ademais, considerando-se que este princípio tem, essencialmente, a finalidade de proteger o cidadão contra o arbítrio do Estado, pode ele próprio ser visto como um direito fundamental, ligando-se à dignidade da pessoa.

De fato, se concebermos a dignidade da pessoa como o atributo inerente e diferenciador de cada indivíduo que o faz merecedor do respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, garantindo-lhe, assim, um complexo de direitos e deveres fundamentais contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, bem como condições existenciais mínimas para uma vida saudável,

15 FRADA, Manuel António de Castro Portugal Carneiro da, *Teoria da confiança e da responsabilidade civil*. Coleção Teses. Lisboa: Almedina, 2001, p. 592.

16 SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança Jurídica e Tributação*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.101.

além da possibilidade de participação ativa e responsável nos destinos da própria vida em sociedade, percebe-se que esta dignidade acaba sendo violada sempre que as pessoas são submetidas a um nível de instabilidade jurídica que não lhes permita, com um mínimo de segurança e tranquilidade, confiar nas instituições sociais e estatais.<sup>17</sup>

Feitas estas considerações introdutórias, passaremos agora a analisar o princípio da segurança jurídica no contexto do controle de constitucionalidade das lei e atos normativos pelo Supremo Tribunal Federal.

### 3 SEGURANÇA JURÍDICA E CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS

#### 3.1 CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A inconstitucionalidade é o maior dos vícios que um ato normativo ou lei pode apresentar, pois põe em xeque a coerência, a harmonia e, por conseguinte, a força e a eficácia do ordenamento jurídico constitucional. Por isso, uma vez constatada, a inconstitucionalidade é simplesmente declarada pelo órgão julgador e os efeitos do ato ou lei são considerados nulos desde a origem, isto é, tal declaração tem eficácia *ex tunc*. No controle concentrado, ademais, esta decisão tem efeitos *erga omnes*, ou seja, oponíveis a todos os cidadãos.

A retroatividade dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade se justifica porque a lei inconstitucional, por sua mácula de origem, não é capaz de criar direitos nem obrigações.<sup>18</sup> Neste caso, portanto, a nulidade *ab initio* deve ser a regra.<sup>19</sup>

17 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 Eletrônica sobre Reforma do Estado nº 21 – março/abril/maio de 2010, Salvador.

18 *Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica. A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do poder público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito* (ADI 652-QO, Rel. Min. Celso de Mello, j. 2.4.1992, DJ 2.4.1993).

19 Muitos julgados do STF falam, nesse sentido, em “princípio da nulidade”, valendo a pena destacar o seguinte: EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DISTRITAL Nº 3.642/05, QUE “DISPÕE SOBRE A COMISSÃO PERMANENTE DE DISCIPLINA DA POLÍCIA CIVIL DO DISTRITO FEDERAL”. AUSÊNCIA DE PEDIDO ANTERIOR. NECESSIDADE DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS. 1. O art. 27 da Lei nº 9.868/99 tem fundamento na própria Carta Magna e em princípios constitucionais, de modo que sua efetiva aplicação, quando presentes os seus requisitos, garante a supremacia da Lei Maior. Presentes as condições necessárias à modulação dos efeitos da decisão que proclama a inconstitucionalidade

Contudo, é preciso reconhecer que, no momento em que nasceram, estes atos e leis gozavam de presunção de legitimidade e constitucionalidade gerando, pois, legítimas expectativas nos cidadãos, até o momento em que o Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua competência, declarou a invalidade da norma. Não se pode, pois, ignorar que a eficácia retroativa desta declaração poderá prejudicar severamente os particulares que acreditaram na legitimidade da norma, em nítida afronta ao princípio da segurança jurídica.<sup>20</sup>

Coloca-se, assim, um conflito entre aquela regra da nulidade *ab initio* e o princípio da segurança jurídica, em seu sentido mais amplo, que, embora não se encontre expresso na Carta Magna, entre nós é dotado de hierarquia constitucional.

Este conflito já era percebido pelos tribunais, sobretudo pelo Supremo Tribunal Federal, antes mesmo da edição da Lei 9.868/99, cujo art. 27, previu a possibilidade de a corte, por maioria de dois terços de seus membros e em vista de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado.

O dispositivo em questão dispõe, assim, sobre a chamada “modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade” no âmbito do controle concentrado das normas pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>21</sup>

A técnica da modulação de efeitos tem por escopo garantir efetividade ao princípio da segurança jurídica, mas é preciso muita cautela em sua utilização para evitar que, paradoxalmente, ocorra exatamente a violação deste princípio. Se o direito postula obediência a suas normas, toda vez que são mantidos os efeitos produzidos por ato contrário àquele,

---

de determinado ato normativo, esta Suprema Corte tem o dever constitucional de, independentemente de pedido das partes, aplicar o art. 27 da Lei nº 9.868/99. 2. **Continua a dominar no Brasil a doutrina do princípio da nulidade da lei inconstitucional.** Caso o Tribunal não faça nenhuma ressalva na decisão, reputa-se aplicado o efeito retroativo. Entretanto, podem as partes trazer o tema em sede de embargos de declaração. 3. Necessidade de preservação dos atos praticados pela Comissão Permanente de Disciplina da Polícia Civil do Distrito Federal durante os quatro anos de aplicação da lei declarada inconstitucional. 4. Aplicabilidade, ao caso, da excepcional restrição dos efeitos prevista no art. 27 da Lei 9.868/99. Presentes não só razões de segurança jurídica, mas também de excepcional interesse social (preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio – primado da segurança pública), capazes de prevalecer sobre o postulado da nulidade da lei inconstitucional. 5. Embargos declaratórios conhecidos e providos para esclarecer que a decisão de declaração de inconstitucionalidade da Lei distrital nº 3.642/05 tem eficácia a partir da data da publicação do acórdão embargado.(ADI-ED 3601, DIAS TOFFOLI, STF). (destaquei)

20 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 208

21 Com relação ao tema da modulação de efeitos das decisões de inconstitucionalidade, o direito brasileiro inspirou-se no direito norte-americano, embora este só contemple o controle difuso de constitucionalidade. A evolução da jurisprudência dos Estados Unidos da América terminou por reconhecer não apenas a inconstitucionalidade com efeitos retroativos limitados (*limited retrospectivity*), mas também a superação prospectiva (*prospective overruling*), que pode ser limitada, isto é, aplicável aos processos iniciados após a decisão (*limited prospectivity*), como pode se aplicar inclusive ao processo originário (*pure prospectivity*) (Mendes, Gilmar Ferreira, RE 197.917/SP).



tolera-se e, por via reflexa, incentiva-se sua violação.<sup>22</sup> Restringem-se, assim, os ideais inerentes à segurança jurídica, quais sejam, a cognoscibilidade, a confiabilidade e a previsibilidade do Direito.

Como já exposto, a segurança jurídica tem duas dimensões temporais: no passado, ela é preservada quando se assegura a intangibilidade dos atos praticados ou efeitos produzidos; quanto ao futuro, garante-se pelo desestímulo a práticas de atos inconstitucionais. Percebe-se, dessa forma, que a flexibilização da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade, com a atribuição de efeitos prospectivos a leis inconstitucionais importa num conflito entre estas duas dimensões do princípio da segurança jurídica. É preciso, então, proceder a um sopeso interno da própria segurança jurídica para se verificar se é cabível a modulação dos efeitos caso a caso.<sup>23</sup>

O uso da mencionada técnica apenas se justifica se o ato impugnado, quando de sua origem, apresentava aparência de legitimidade, apta a gerar a confiança do cidadão. Trata-se do aspecto subjetivo do princípio da segurança jurídica. Além disso, mesmo que a inconstitucionalidade do ato fosse evidente, também seria necessário considerar a dimensão objetiva do princípio da segurança jurídica, levando-se em conta a existência de outros elementos, como o decurso do tempo, que pudessem ter levado à consolidação de uma situação de fato.<sup>24</sup>

O STF somente pode imprimir efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade se a natural eficácia retroativa desta decisão não for capaz de restaurar o estado de constitucionalidade. Em muitos casos, não se faz necessária a modulação de efeitos, bastando que a Corte lance mão de prazos ou regras de transição para evitar que a obrigatoriedade de cumprimento imediato da decisão gere graves prejuízos aos direitos dos cidadãos envolvidos. Foi o que ocorreu no julgamento da ADI n. 3.756-1, em que o Tribunal, ao decidir sobre a aplicação das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal ao Distrito Federal, só exigiu que o cumprimento da decisão se desse depois de dois quadrimestres contados da data da publicação da ata de julgamento do mérito.<sup>25</sup>

A finalidade da modulação de efeitos das decisões do STF deve ser a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos que acabariam sendo lesados caso a declaração de inconstitucionalidade tivesse eficácia *ab initio*. Sob essa perspectiva, em casos como o da criação inconstitucional de um município, o STF, ao proclamar a invalidade da norma, determina que os atos já praticados não sejam prejudicados, com vistas à preservação institucional e garantia dos direitos decorrentes das atividades públicas até então desenvolvidas pelo município.<sup>26</sup>

22 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 497.

23 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 562.

24 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 565.

25 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 568.

26 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 572.

Considerando que a não-aplicação da chamada regra da nulidade pode, por si só, trazer grande insegurança jurídica para o futuro, vez que representa, em certa medida, uma autorização para desobedecer à Carta Magna, sua utilização requer a constatação de significativo risco à estabilidade institucional ou à credibilidade no ordenamento.

Não bastam, portanto, meras justificativas de ordem econômico financeira para superar essa máxima do Estado Democrático de Direito que é a conformidade das leis ao seu referencial mais elevado, a Constituição Federal.

### 3.2 CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE E MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A decisão judicial que proclama a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no âmbito do controle difuso também tem eficácia *ex tunc*, mas apenas entre as partes do processo (efeitos *inter partes*). No tocante àqueles que não integraram a relação processual, contudo, a lei declarada inconstitucional ainda continua eficaz e aplicável, a não ser que, em se tratando de julgamento emanado do Supremo Tribunal Federal sobrevenha resolução do Senado Federal, hipótese em que os efeitos da decisão são ampliados para as demais pessoas (efeitos *erga omnes*), mas, quanto a estas, a eficácia será *ex nunc*, isto é, não haverá efeitos retroativos.

No Supremo Tribunal Federal, sedimentou-se o entendimento de que a modulação de efeitos seria possível não apenas no controle concentrado de constitucionalidade, mas também nos casos de controle difuso da norma.<sup>27</sup> Porém, esta possibilidade não decorre do art. 27 da Lei

<sup>27</sup> Por exemplo, no julgamento do RE 197.917/SP. REL. Min. Maurício Correa. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. 1. O artigo 29, inciso IV da Constituição Federal, exige que o número de Vereadores seja proporcional à população dos Municípios, observados os limites mínimos e máximos fixados pelas alíneas a, b e c. 2. Deixar a critério do legislador municipal o estabelecimento da composição das Câmaras Municipais, com observância apenas dos limites máximos e mínimos do preceito (CF, artigo 29) é tornar sem sentido a previsão constitucional expressa da proporcionalidade. 3. Situação real e contemporânea em que Municípios menos populosos têm mais Vereadores do que outros com um número de habitantes várias vezes maior. Casos em que a falta de um parâmetro matemático rígido que delimite a ação dos legislativos Municipais implica evidente afronta ao postulado da isonomia. 4. Princípio da razoabilidade. Restrição legislativa. A aprovação de norma municipal que estabelece a composição da Câmara de Vereadores sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população configura excesso do poder de legislar, não encontrando eco no sistema constitucional vigente. 5. Parâmetro aritmético que atende ao comando expresso na Constituição Federal, sem que a proporcionalidade reclamada traduza qualquer afronta aos demais princípios constitucionais e nem resulte formas estranhas e distantes da realidade dos Municípios brasileiros. Atendimento aos postulados da moralida-

9.869/99, mas dos próprios princípios da segurança jurídica e da confiança legítima, que fundamentam a modulação de efeitos das decisões do STF, sendo indiferente a espécie de processo em que se discute o caso concreto.<sup>28</sup>

Assim, também no controle difuso de constitucionalidade, cabe atribuir efeitos prospectivos à decisão judicial, pois, da mesma forma, aqui se faz necessário considerar o princípio da segurança jurídica, principalmente com a crescente importância *erga omnes* que esta modalidade de controle vem conquistando a partir da criação de institutos como a súmula vinculante e a repercussão geral como pressuposto de cabimento do recurso extraordinário.<sup>29</sup>

Um dos casos mais emblemáticos enfrentados pelo STF em sede de controle difuso, foi o de um mandado de segurança (MS 22.357/DF)<sup>30</sup>

---

de, impessoalidade e economicidade dos atos administrativos (CF, artigo 37). 6. Fronteiras da autonomia municipal impostas pela própria Carta da República, que admite a proporcionalidade da representação política em face do número de habitantes. Orientação que se confirma e se reitera segundo o modelo de composição da Câmara dos Deputados e das Assembléias Legislativas (CF, artigos 27 e 45, § 1º). 7. Inconstitucionalidade, incidendo tantum, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes. 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos *ex tunc*, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido. (destaquei).

28 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 217. Para Humberto Ávila, contudo, quando o STF imprime eficácia prospectiva às suas decisões, não se lastreia propriamente no princípio da confiança, pois isto demandaria a demonstração que efetivamente foi criada uma confiança no ato, que esta confiança foi exercida e, depois, frustrada. (**Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 565.)

29 Sobre esta aproximação entre os modelos de controle difuso e concentrado de constitucionalidade, assevera Gilmar Ferreira Mendes que “*A adoção de estrutura procedimental aberta para o processo de controle de constitucionalidade (participação de amicus curiae e outros interessados), a concepção de recurso extraordinário de feição especial para os juizados especiais, o reconhecimento de efeito transcendente para a declaração de inconstitucionalidade incidental, a lenta e gradual superação da fórmula do Senado (art. 52, X), a incorporação do instituto da repercussão geral no âmbito de recurso extraordinário com o reconhecimento de uma possível ‘causa petendi’ aberta são demonstrações das mudanças verificadas a partir desse diálogo e intercâmbio entre os modelos de controle de constitucionalidade positivados no Direito Brasileiro. Pode-se apontar, dentre as diversas transformações detectadas, inequívoca tendência para ampliar a feição objetiva do controle incidental entre nós.* (**Curso de Direito Constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1100-1101).

30 EMENTA: Mandado de Segurança. 2. Acórdão do Tribunal de Contas da União. Prestação de Contas da Empresa Brasileira de Infra-estrutura Aeroportuária–INFRAERO. Emprego Público. Regularização de admissões. 3. Contratações realizadas em conformidade com a legislação vigente à época. Admissões realizadas por processo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e acórdão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão da liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. 7. Concurso de circunstâncias específicas e excepcionais que revelam: a boa fé dos impetrantes; a realização de processo seletivo rigoroso; a observância do regulamento da Infraero, vigente à época da realização do processo seletivo; a existência de controvérsia, à época das contratações, quanto à exigência, nos termos do art. 37 da Constituição, de concurso público no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista. 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo

em que se ponderava sobre a manutenção ou não dos atos de admissão de empregados de empresas públicas e de sociedades de economia mista sem concurso público, em afronta ao art. 37, I e II, da CF, tendo em vista que, à época da contratação, havia controvérsia quanto à aplicabilidade desses dispositivos constitucionais à hipótese de exploração de atividades econômicas em sentido estrito. O Tribunal de Contas, contudo, acabou decidindo pela necessidade de concurso público para o provimento dos cargos e determinou a dispensa de vários funcionários públicos. Os prejudicados impetraram mandado de segurança e obtiveram liminar que lhes garantiu os empregos por mais de 10 anos, antes de o STF se pronunciar definitivamente sobre a questão.

Na decisão final, ao Ministro Gilmar Mendes concedeu a segurança para garantir a estabilização dos atos de nomeação dos impetrantes, com fundamento nos princípios da segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito e da proteção da confiança. O Ministro, muito acertadamente, consignou em seu voto que o Poder anulatório de que dispõe a Administração Pública deve estar sujeito a prazo razoável de modo a conferir estabilidade às situações criadas administrativamente.

De fato, havia um dilema a ser solucionado: proclamar a nulidade do ato de admissão dos empregados desde o instante de sua edição, porque contrário à constituição, o que implicaria a dispensa de todos os envolvidos, ou flexibilizar a aplicação da regra da nulidade dos atos inconstitucionais para prestigiar a segurança jurídica e a proteção da confiança daqueles que agiram de boa-fé. Era preciso, assim, uma ponderação de princípios para alcançar a solução que, em maior medida poderia concretizar os valores constitucionais.<sup>31</sup>

No caso em comento, a posição assumida pelo STF parece ter sido acertada, principalmente em vista das divergências que existiam na época sobre a contratação da empregados pelas empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica *stricto sensu*. Havia, de fato, dúvidas sobre a aplicabilidade ou não do dispositivo constitucional, de maneira que não seria correto prejudicar os empregados que confiaram no ato estatal.

Entretanto, é preciso ter muito cuidado ao se adotar esta linha de raciocínio para evitar que o excesso de zelo em relação à segurança jurídica, confiança e certeza do direito não acabe justamente por atentar contra estes princípios. É que, como já destacado, a aplicação indiscriminada da eficácia prospectiva das decisões do STF pode acabar por estimular o legislador e o Poder Executivo a agir contrariamente à Constituição Federal e às leis, contando que se mantenha a validade dos atos maculados. Uma tendência como esta

---

período de tempo transcorrido, afastam a alegada nulidade das contratações dos impetrantes. 9. Mandado de Segurança deferido.

31 Para Humberto Ávila, este não seria exatamente um exemplo de modulação dos efeitos da decisão pelo STF, mas exemplo de decisão cujo próprio conteúdo foi a preservação dos atos impugnados. Contudo, é preciso reconhecer certa semelhança nos dilemas encontrados numa e noutra situação.

representaria verdadeiro retrocesso com relação às conquistas ligadas ao Estado Democrático de Direito, porque francamente opostas à segurança do cidadão ante o Poder Público.

### 3.3 ESPECIFICIDADES DO TEMA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Historicamente, a afirmação dos direitos individuais frente ao Estado tem relação direta com o fortalecimento da ideia de segurança jurídica, de modo que esta pode ser entendida, em última análise, como uma forma de proteção dos cidadãos contra eventual arbítrio estatal.

Por isso, se o princípio da segurança jurídica é amplamente reverenciado em todos os ramos da ciência do direito, no campo do direito tributário<sup>32</sup>, assim como no do direito penal, talvez sua importância se faça mais evidente, em razão das profundas implicações advindas da edição de normas tributárias e penais na esfera de direitos dos cidadãos. Na seara tributária, o caráter compulsório dos tributos, do qual decorre necessária relação de sujeição passiva do indivíduo ante o Estado Administração, criou a necessidade de se estabelecerem muito claramente as “regras do jogo”, com a finalidade de evitar abusos por parte do Poder Público.

Consequentemente, pode-se afirmar que a história do direito tributário confunde-se com a evolução, no decorrer do tempo, dos mecanismos jurídicos garantidores da segurança jurídica e da luta por sua institucionalização nos ordenamentos nacionais de modo a salvaguardar os direitos do cidadão ante o poder do Estado, sobretudo os Poderes Executivo e Legislativo. Daí a particular importância do tema da segurança jurídica para nosso estudo.

Adam Smith, já no século XVIII, apontava a certeza como uma das máximas da tributação, devendo restar claro, tanto ao contribuinte quanto a todas as outras pessoas, o momento e o modo do pagamento, além da quantia a ser paga.<sup>33</sup> Este pensamento influencia o direito tributário até os dias de hoje, levando à falar-se em um “Estatuto do Contribuinte” ou “Código de Defesa do Contribuinte” que reuniria todos os princípios e regras que o protegem contra eventual arbítrio estatal. Desse conjunto, vale mencionar a competência tributária, o não-confisco, o direito ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, a reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, a capacidade contributiva, a transparência fiscal etc.<sup>34</sup>

32 Para Alberto Xavier, é no direito tributário que a segurança jurídica se apresenta com maior vigor. (**Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**, São Paulo: RT, 1978, p. 44.)

33 Acrescenta o autor que a incerteza na tributação encoraja a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de pessoas que já é naturalmente impopular. (**The Wealth of Nations: a selected edition for the contemporary reader by Tom Butler-Bowdow**. Chichester: Capstone, 2010, p. 355).

34 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 101.

Dessa forma, em matéria tributária, o princípio da segurança jurídica pode ser visto sob os seguintes aspectos: certeza do direito, garantida pela legalidade; irretroatividade e anterioridade; intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, que se traduzem na forma de ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada; estabilidade das situações jurídicas, com o estabelecimento de prazos decadenciais e prescricionais; confiança nas transmissões jurídicas, percebida em garantias como a da irrevogabilidade das isenções onerosas; tutela jurisdicional nos instrumentos processuais colocados à disposição do contribuinte etc.<sup>35</sup>

Nesse contexto, a atribuição de efeitos prospectivos a leis inconstitucionais que criam obrigações tributárias, abre espaço para a cobrança de um tributo com base não na lei, mas na decisão judicial, em clara violação aos princípios fundamentais do Estado de Direito, como a legalidade e a separação dos poderes. O resultado é a suspensão temporária da eficácia dos direitos fundamentais da liberdade, propriedade<sup>36</sup> e proteção judicial.<sup>37</sup>

Quando o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de uma norma de incidência tributária, esta decisão, em princípio, obriga a Administração Pública a devolver ao contribuinte os valores indevidamente recolhidos, observado o prazo prescricional de cinco anos. Todavia, a sistemática criada pelo art. 27 da Lei 9.869/99 permite que a Corte Suprema module os efeitos da decisão para restringir o direito à repetição de indébito.

Foi o que ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS<sup>38</sup>, em que o STF proclamou, em razão da violação do art. 146, III, 'b', CF, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que previam prazos decadencial e prescricional, ambos de dez anos, para o lançamento e cobrança das contribuições sociais previdenciárias, apesar da regra de 5 anos prevista no CTN. Aplicando a técnica da modulação de efeitos, a Corte entendeu que os contribuintes que haviam efetuado o pagamento daquelas contribuições em conformidade com os prazos previstos nos aludidos artigos e deixaram de questionar sua validade em juízo até aquele momento, não poderiam mais obter repetição do indébito. Desse forma, apenas os contribuintes que tinham ingressado em juízo até a data desse julgamento foram beneficiados.

O objetivo desta medida foi o de prevenir que uma possível proliferação de ações de repetição de indébito impactasse gravemente os cofres públicos. Porém, razões de conveniência econômica, em prol do

35 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 107.

36 Ao se negar eficácia *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, abre-se caminho para que o Estado tome para si parcela da propriedade dos cidadãos sem a observância às limitações constitucionais ao direito de tributar, afrontando-se, assim, o direito de propriedade.

37 ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, 1ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 572.

38 EMENTA: Questão de Ordem. 2. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, e do art. 5º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.569/77 declarada pelo Plenário do TRF-4ª Região. 3. Determinação de suspensão do envio ao STF dos RE's e AI's que versem sobre a constitucionalidade dos referidos dispositivos. (RE-QO 556664, GILMAR MENDES, STF).

interesse fazendário, não deveriam, em princípio, servir de base para o STF restringir os direitos dos contribuintes por meio da atribuição de eficácia prospectiva à 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 constitucionais. Além disso, a decisão acabou favorecendo os litigantes inadimplentes e sonegadores, importando em violação à isonomia.<sup>39</sup> Do ponto de vista concorrencial, ademais, a concretização do tratamento desigual beneficia alguns agentes econômicos em detrimento de outros em sua atuação no mercado.<sup>40</sup>

Por essa razão, muitos autores entendem que, em casos como esse<sup>41</sup>, não seria adequada a aplicação da eficácia prospectiva da declaração de inconstitucionalidade, pois isto representaria injustificável proteção ao Estado que, na qualidade de criador e aplicador da lei tributária, tem a obrigação de elaborar a legislação conforme a Constituição Federal.<sup>42</sup> A modulação de efeitos, portanto, implicaria afronta aos direitos fundamentais dos contribuintes, tais como às limitações constitucionais ao poder de tributar, e à propriedade privada.

Desse modo, apenas em situações excepcionalíssimas, em que a retroatividade certamente fosse capaz de levar o sistema jurídico tributário à ruína é que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária seria admissível. Não bastaria, pois, o mero argumento de que os efeitos *ex tunc* trariam prejuízos econômico-financeiros ao Estado, sendo necessária a demonstração de um impacto absolutamente insustentável para os cofres públicos.<sup>43</sup>

Alguns doutrinadores sustentam que, no caso de a lei tributária declarada inconstitucional ter concedido vantagem ou benefício ao

39 VELLOSO, Andrei Pitten. **A Temerária Modulação dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 157. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 8 a16. Acrescenta o autor que a distinção entre os contribuintes que teriam direito à repetição de indébito e os que não teriam, conforme sua prévia insurgência contra os dispositivos da Lei 8.212/91, estimula que os cidadãos sempre questionem, até as últimas instâncias administrativas e judiciais, as leis que estiverem em possível dissonância com a Constituição, comprometendo, assim, a celeridade de tramitação dos feitos e efetividade da Justiça.

40 SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 289.

41 Embora o RE 556.664 não trate exatamente da inconstitucionalidade de leis instituidoras ou modificadoras de tributos, mas da cobrança de créditos em virtude de prazos de decadência ou prescrição eivados do mesmo vício, é certo que os argumentos utilizados naquela decisão poderiam ser utilizados para justificar a aplicação de efeitos prospectivos para tributos inconstitucionais em razão da similaridade entre os temas. (VELLOSO, Andrei Pitten. **A Temerária Modulação dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 157. São Paulo: Dialética, 2008, p. 12).

42 COELHO, Sacha Calmon Navarro, **A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária in Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 12, São Paulo: Dialética, 2008 p. 464.

43 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 290-292.

contribuinte, a decisão do STF não poderá ter eficácia retroativa, para, por exemplo, exigir o recolhimento de quantias não pagas sob a égide do benefício, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica em seu aspecto subjetivo, qual seja, proteção da confiança.<sup>44</sup>

Há também quem defenda que a referida modulação poderia ser admitida também em casos de alteração radical na jurisprudência do STF ou de adoção, por esta corte, de interpretação constitucional inusitada e imprevisível ao legislador. De acordo com esse entendimento, se a norma tributária foi originalmente tida por legítima pelo tribunal guardião da Constituição, mas, posteriormente, há mudança constitucional pela via interpretativa, dever-se-ia conceder ultra-atividade à exegese superada. Do mesmo modo, se o STF firma posição insólita sobre o texto legal, baseada em interpretação que sequer era considerada possível quando da criação da lei, haveria fundamentos razoáveis para se afastar o direito à repetição de indébito, considerando que o legislador editou normas tributárias em consonância com a exegese constitucional firmada pela doutrina e jurisprudência, o que demonstra ter agido de boa-fé e com prudência.<sup>45</sup>

Vale lembrar, ainda, que o STF poderia modular até mesmo os efeitos de uma decisão que não se refere propriamente a controle de constitucionalidade, desde que tenha por base o princípio da segurança jurídica.<sup>46</sup>

Esta matéria chegou a ser objeto de discussão entre os Ministros da Suprema Corte no julgamento que, mudando o entendimento sedimentado anteriormente, concluiu pela impossibilidade de aproveitamento de crédito de IPI sobre a aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero. A despeito da questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Levandowski no sentido de que já havia precedente anterior do STF pelo direito de crédito, decidiu-se por não atribuir efeitos prospectivos à nova decisão, razão pela qual os contribuintes que utilizaram o crédito ficaram obrigados a recolher o valor descontado, com juros e multa.<sup>47</sup>

O que levou o Plenário do STF a rejeitar a modulação de efeitos *in casu* foi o fato de as decisões anteriores da Corte, que admitiam o direito ao creditamento, não terem transitado em julgado e, por isso, não terem sido capazes de gerar nenhum direito adquirido ao contribuinte. Entendeu-

44 SIMONE, Diego Caldas R. de. **Segurança Jurídica e Tributação**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 283.

45 VELLOSO, Andrei Pitten. **A Temerária Modulação dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 157. São Paulo: Dialética, 2008, p. 14.

46 SILVA, Renata Elaine. **Decisões em Matéria tributária**, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 147.

47 Ementa: IPI. Insumo. Alíquota zero. Ausência de direito ao creditamento. Conforme disposto no inciso II do § 3o do art.153 da CF, observa-se o princípio da não cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI. Insumo. Alíquota zero. Creditamento. Inexistência do direito. Eficácia. Descabe, em face do texto constitucional regedor do IPI e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353.657, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 25-6-2007, Plenário, DJE de 7-3-2008.) (destaquei)



se, pois, que a eficácia *ex tunc* da decisão seria mais consentânea com o princípio da segurança jurídica.

Considerando as questões aqui apresentadas, é possível concluir que, em matéria tributária, ramo do direito cuja disciplina constitucional está intimamente ligada aos direitos fundamentais do cidadão, 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 acabe paradoxalmente por violá-lo.

### 3.3.1 RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO E ALTERAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Uma das questões de maior relevo a respeito do tema da segurança jurídica em matéria tributária diz respeito à mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade de determinada relação jurídico tributária de trato sucessivo.<sup>48</sup>

Assim, se o STF inicialmente havia se posicionado pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma tributária, em decisão já transitada em julgado, o advento de posterior precedente da corte, desde que dotado de objetividade e definitividade, mas em sentido contrário, faz surgir uma indagação: qual a eficácia da última decisão sobre aqueles contribuintes que vinham se conduzindo em conformidade com a anterior decisão daquele tribunal, transitada em julgado, em se tratando de relação tributária continuativa?

Em primeiro lugar, é preciso esclarecer o que pode ser entendido como decisão capaz de impactar o sistema jurídico vigente a ponto de fazer surgir a dúvida acima apontada. Entendemos que teriam esta aptidão apenas os precedentes objetivos e definitivos emanados do STF, a saber<sup>49</sup>: a) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; b) quando posteriores a 3 de maio de 2007<sup>50</sup>,

48 Conquanto não se trate aqui propriamente de modulação de efeitos, esta questão é bastante relevante dentro do tema da eficácia das decisões de constitucionalidade do STF em matéria tributária e suas consequências para o princípio da segurança jurídica.

49 Parecer PGFN/CRJ/Nº492/2011. Decisão Transitada em Julgado que disciplina relação jurídica continuativa. Modificação dos suportes fático ou jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Jurisprudência do pleno do STF. Cessação automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado.

50 Data da publica o, no Diário Oficial, da Emenda Regimental n  21, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adapt -lo   Lei n. 11.418/2006, que, por sua vez, incluiu o art. 543-B no CPC. Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes entende que no âmbito do STF não são as decisões relativas ao controle abstrato, mas também as decisões plenárias, as súmulas e o julgamento dos recursos extremos repetitivos são dotados de definitividade, já que, em todos os casos, buscam resguardar a força normativa da Constitui o e o princípio da máxima efetividade do texto constitucional. (**Coisa julgada Inconstitucional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 157.)

aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade<sup>51</sup>, seguidos ou não de resolução do Senado, desde que, neste último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; c) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos ou não, de Resolução Senatorial, desde que, neste último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgamentos posteriores da Suprema Corte.

Esclarecido este primeiro ponto, o impasse acima apresentado pode, então, ser resolvido com base na disciplina dos limites objetivos da coisa julgada.

A decisão inicial do STF declarando existente ou inexistente determinada relação jurídica de direito material de trato continuado, porque fundada em norma inconstitucional, uma vez coberta pelo manto da coisa julgada, apresenta imutabilidade e eficácia vinculante quanto aos desdobramentos futuros da declaração. Porém isto só ocorre se e enquanto permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico sobre os quais o julgamento se formou, em conformidade com o art. 471, I, do Código de Processo Civil<sup>52</sup>.

Ocorrida uma das situações descritas nos itens “a”, “b” e “c” supra, entende-se que houve alteração daquele suporte jurídico, de modo que o novo precedente do STF, a partir do seu trânsito em julgado, passará a reger aquelas relações jurídico tributárias<sup>53 54</sup>. Isto acontece porque, nas relações

51 A consideração das decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade como objetivas e definitivas decorre da percepção de que esses julgados vem ganhando, nos últimos tempos, importância que transcende o caso concreto que lhes deu origem. Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes aponta uma tendência de “dessubjetivação” das formas processuais, em particular daquelas aplicáveis ao modelo de controle concreto, antes revestidas de aspecto subjetivo, com mera eficácia *inter partes*. (**Curso de Direito Constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1100).

52 Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: **I – se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;** (destaquei).

53 Parecer PGFN/CRJ/Nº492/2011. Decisão Transitada em Julgado que disciplina relação jurídica continuativa. Modificação dos suportes fático ou jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Jurisprudência do pleno do STF. Cessação automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado.

54 O STJ já expressou este entendimento em acórdão assim ementado: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88. IMPETRAÇÃO PRÉVIA DE MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO SUCESSIVO. SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. As sentenças proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo transitam em julgado e fazem coisa julgada material, ainda que possam ter a sua eficácia limitada no tempo, quanto aos fatos supervenientes que alterem os dados da equação jurídica nelas traduzida. 2. A contribuição ao PIS é relação jurídica de trato sucessivo, porquanto de fatos geradores instantâneos, mas com repetição continuada e uniforme. 3. *In casu*, a sentença do primeiro mandado de segurança, que fez coisa julgada, entendeu pela constitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88. 4. Deveras, referidos diplomas normativos tiveram a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. 5. **A declaração de inconstitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, submetida ao superveniente estado de direito, que faz cessar, prospectivamente, os efeitos da constitucionalidade emitidos na sentença proferida em sentido**

continuativas, a sentença só alcança a conduta das partes, enquanto persistirem os pressupostos que foram levados em conta pelo Estado-juiz quando da prolação da decisão.<sup>55</sup>

Desse modo, conclui-se que, se um novo precedente da Suprema Corte, objetivo e definitivo, considerar constitucional uma norma de incidência tributária que havia sido declarada inconstitucional em decisão pretérita, a partir do seu advento, o Fisco terá restabelecido seu direito de cobrar o tributo decorrente de fatos geradores praticados dali para a frente.

Tal solução, além de ser a mais correta sob o ponto de vista técnico-jurídico, prestigia o princípio da livre concorrência. Isto porque, se uma decisão judicial transitada em julgado desonera determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando não existe decisão similar beneficiando as demais empresas do mesmo ramo de atividade, o desempenho econômico da empresa-autora é positivamente afetado, garantindo-lhe, ao menos em princípio, posição mais vantajosa que as demais no mercado.

Há quem se oponha a esse entendimento, sustentando que a decisão posterior do Supremo Tribunal Federal, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado, em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de se negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.<sup>56</sup> No entanto, em se tratando de relação jurídica de

---

**contrário.** 6. Destarte, deve-se observar que há retroação da declaração de inconstitucionalidade, mas a decisão transitada em julgado perpetua-se até a declaração de inconstitucionalidade da norma pela Suprema Corte, respeitando a coisa julgada material naquela lapso temporal. 7. Na hipótese dos autos, fica reconhecida, relativamente ao período anterior ao advento da Resolução 46/95 do Senado, a eficácia da sentença anterior transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do DL 2445/88 e 2449/88; todavia, com a modificação do estado de direito decorrente da publicação dessa Resolução, suspendendo a execução dos Decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF, cessou a eficácia temporal da sentença anterior, em sentido contrário. 8. A ofensa ao art. 535 do CPC não resta configurada quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 9. Recurso especial parcialmente provido. (RESP 200802504384, LUIZ FUX, STJ-PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:10/09/2010.) (destaquei). No mesmo sentido: RESP n. 381.911, Rel. Min. Humberto Gomes de Barro, DJU 19/12/2003 e RESP n. 233.662, Rel. Min. José Delgado, DJU 14/12/1999.

55 MOJICA, Rodrigo Chinini. **Coisa Julgada em Matéria Tributária e seus Mecanismos de Revisão**, São Paulo: Verbatim, 2011, p. 59.

56 Nesse sentido, segue ementa de acórdão proferido no **RESP nº 1.118.893-MG (20090011135-9) CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.**

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, ma-

trato sucessivo, como já explicado, só existe trânsito em julgado na medida em que persistirem os pressupostos que foram considerados no momento da decisão judicial.

Com relação a situação inversa entre Fisco e contribuinte, isto é, se o precedente mais recente do STF declara inconstitucional tributo até então tipo por constitucional por decisão pretérita transitada em julgado, o contribuinte-autor passa a ter o direito de não mais pagar o tributo daquele momento em diante.<sup>57</sup>

#### 4 CONCLUSÃO

A relevância do tema da modulação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal decorre de sua íntima ligação com o princípio da segurança jurídica, um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito.

Se a consequência natural da declaração de inconstitucionalidade é a nulidade da norma desde sua edição, porque eivada de vício insanável, podem surgir situações em que os efeitos retroativos desta decisão tragam nefasta repercussão à segurança jurídica dos cidadãos. Com o escopo

---

nifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. “Afirmando a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a “Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores” (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. “As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material”

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ. RESP 731.250/PE, Rel. Eliana Calmon, 30.04.2007. (destaquei)

57 Parecer PGFN/CRJ/Nº492/2011. Decisão Transitada em Julgado que disciplina relação jurídica continuativa. Modificação dos suportes fático ou jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Jurisprudência do pleno do STF. Cessaçao automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado.

de solucionar este impasse, o art. 27 da Lei 9.869/99 trouxe, então, a possibilidade de o STF modular os efeitos de suas decisões atribuindo-lhes eficácia prospectiva desde que presentes razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Na verdade, antes mesmo da edição deste dispositivo, a relativização temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade já seria, em tese, aplicável se verificado pela Suprema Corte que isto asseguraria melhor a normatividade da Constituição do que a eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade.

É por isso que a limitação dos efeitos é cabível não apenas no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, mas também em sede de controle difuso, sempre com o objetivo de garantir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, conquanto se reconheça a necessidade de ponderação entre a chamada regra da nulidade das normas inconstitucionais *ab initio* e o princípio da segurança jurídica, é preciso que a modulação de efeitos seja utilizada com parcimônia para que não represente um estímulo à criação de normas inconstitucionais pelo Poder Público, situação que, paradoxalmente, violaria o princípio da segurança jurídica.

Com relação às normas jurídicas tributárias, sobretudo àquelas que criam ou majoram tributos, o cuidado neste sentido há de ser ainda maior, em razão do amplo conjunto de valores e princípios constitucionais envolvidos, tais como a liberdade, legalidade, anterioridade, proteção à propriedade privada etc. Desse modo, apenas em casos muito especiais será legítima a atribuição de eficácia prospectiva às decisões sobre inconstitucionalidade em matéria tributária.

Quanto ao tema da relação jurídica tributária continuativa, concluiu-se que o advento de precedente objetivo e definitivo do STF, manifestando posicionamento diverso do esposado anteriormente em decisão transitada em julgado, representa alteração no suporte jurídico existente ao tempo da prolação de decisão judicial. Por essa razão faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante decorrente do trânsito em julgado da decisão anterior. Assim, se a nova decisão da Corte for favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional anteriormente. Se, ao contrário, o novo precedente beneficiar o contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo daquele momento em diante.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*, São Paulo: Malheiros, 2011.  
CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Liguagem e Método*, São Paulo: Noeses, 2009.  
COELHO, Sacha Calmon Navarro, *A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária in Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 12, São Paulo: Dialética, 2008.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FRADA, Manuel António de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e da responsabilidade civil*. Coleção Teses. Lisboa: Almedina, 2001.
- JANCZESKI, Célio Armando. *A Declaração de Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 157*. São Paulo: Dialética, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira e BRANCO, Inocêncio Mártires Coelho Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Coisa julgada Inconstitucional*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- MOJICA, Rodrigo Chinini. *Coisa Julgada em Matéria Tributária e seus Mecanismos de Revisão*, São Paulo: Verbatim, 2011.
- RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Belknap, 2005.
- 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 Eletrônica sobre Reforma do Estado nº 21 – março/abril/maio de 2010, Salvador.
- SILVA, Renata Elaine. *Decisões em matéria tributária*, São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SIMONE, Diego Caldas R. de. *Segurança Jurídica e Tributação*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- SMITH, Adam. *The Wealth of Nations: a selected edition for the contemporary reader by Tom Butler-bowdow*. Chichester: Capstone, 2010.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª ed., atualizada, rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- \_\_\_\_\_. *O princípio da tipicidade no direito no direito tributário*, Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico nº 5 – fevereiro/março/abril de 2006, Salvador.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *A Temerária Modulação dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 157*. São Paulo: Dialética, 2008.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.
- \_\_\_\_\_. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001.
- BRASIL, *Parecer PGFN/CRJ/ Nº 492/2011*. Decisão Transitada em Julgado que disciplina relação jurídica continuativa. Modificação dos suportes fático ou jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Jurisprudência do pleno do STF. Cessação automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado.