

A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Priscilla Emanuelle de Melo Cavalcante¹

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo discorrer acerca da possibilidade de aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de norma tributária contrária ou favorável ao contribuinte, em nome de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, com esteio nos princípios da segurança jurídica, confiança legítima, boa-fé objetiva e irretroatividade tributária. Quanto ao interesse social, busca-se perquirir se é cabível a análise de argumentos consequencialistas nas decisões judiciais sobre a modulação em matéria tributária ou se esses argumentos são puramente econômicos e políticos e, por este motivo, não podem ser utilizados como fundamentos para a solução da demanda.

PALAVRAS-CHAVE: Modulação de efeitos. Inconstitucionalidade. Normas tributárias. Argumentos consequencialistas. Direito tributário.

ABSTRACT: This study aims to discuss about the possibility of applying the modulation effects of the opposing tax rule of unconstitutionality or favorable to the taxpayer, on behalf of legal security or exceptional social interest, underpinning the principles of legal certainty, legitimate expectations, objective good faith and tax retroactivity. As for the social interest, it seeks to assert whether it is appropriate to analyze consequentialist arguments in judicial decisions on modulation in tax matters or whether these arguments are purely economic and political, and therefore, can not be used as grounds for the solution demand.

KEYWORDS: Prospective effects. Unconstitutionality. Consequentialists arguments. Tax law.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por escopo tratar sobre a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, tendo por base o art. 27 da Lei 9.868/99. Para tanto, faz-se uma análise acerca dos dois pressupostos necessários à modulação, quais sejam: segurança jurídica e excepcional interesse social, e faz-se uma distinção entre normas tributárias favoráveis e contrárias ao contribuinte.

No que tange à segurança jurídica, o trabalho conjuga-a à proteção da confiança legítima (viés subjetivo), passando a verificar se o Estado e o contribuinte assumem uma

¹ Advogada. Especialista em Direito Público pela Faculdade Damásio de Jesus. Graduada pela Universidade Federal de Alagoas.

E-mail: priscillaemcavalcante@hotmail.com

posição de quem confia no ordenamento jurídico e, por conseguinte, podem utilizar esse argumento para justificar a modulação de efeitos em seu favor, ou se este requisito somente pode ser levantado em favor do contribuinte.

Por outro lado, no que se refere ao excepcional interesse social, analisa-se a possibilidade de utilização de argumentos consequencialistas pelo Estado e pelos tribunais por meio de suas decisões judiciais, especialmente o Supremo Tribunal Federal, ao conceder ou negar a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de norma tributária, haja vista se tratar de argumento não normativo que precisa ser avaliado em conjunto com outras alegações.

1 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA E A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM RAZÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA DO CONTRIBUINTE

O art. 27 da Lei nº 9.868/99 dispôs ser cabível a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade com o escopo de assegurar a segurança jurídica ou interesse social relevante, *ipsis litteris*:

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.

Em matéria tributária, a aplicação de tal dispositivo é controversa na doutrina, sem embargo de já ter sido discutida em alguns julgados do Supremo Tribunal Federal. Isto ocorre porque muitos autores entendem que aplicar efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade de um tributo significa enriquecer o Estado ilicitamente diante de sua própria torpeza e sacrificar os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes.

Aplicando esse dispositivo ao direito tributário, afigura-se de bom alvitre distinguir entre a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária que estabelecia exação tributária ou sua majoração e a declaração de inconstitucionalidade de norma que concedia isenção ou outro benefício fiscal ao contribuinte.

Destarte, tratando-se de inconstitucionalidade de tributo ou de sua majoração, impõe-se a aplicação dos efeitos retroativos à decisão do Supremo Tribunal Federal,

máxime em observância ao princípio da nulidade das leis inconstitucionais, regra geral no ordenamento jurídico brasileiro. Este princípio só pode ser relativizado se o Tribunal se encontrar diante de normas constitucionais que resguardem a segurança jurídica ou outro interesse social. É importante identificar, aqui, uma necessária ponderação entre normas constitucionais: uma norma impõe a declaração de nulidade retroativa e outra norma que impõe a proteção à segurança jurídica ou a outro interesse social relevante. Não é, portanto, qualquer motivo que justifica a aplicação de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade.

Nesse sentido, Gilmar Mendes ressalta que o afastamento do princípio da nulidade depende de um severo juízo de ponderação que faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucional manifestado sob a forma de excepcional interesse social, fundamentando-se a decisão em critérios constitucionais e não em política judiciária (MENDES, 2012, p.1425).

Discorrendo sobre a atribuição de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, Humberto Ávila explica que a decisão judicial que opta por manter os efeitos passados de uma lei declarada inconstitucional, ao mesmo tempo em que realiza a segurança jurídica para o passado, resguardando as relações jurídicas que foram regradas sob sua égide, compromete a segurança jurídica para o presente e para o futuro, pois os cidadãos não terão clareza quanto a quais normas devem obedecer, já que as leis inconstitucionais também podem surtir efeitos, e os agentes estatais não saberão o limite de suas competências, pois os atos praticados na sua ausência podem eventualmente ter eficácia. Isto pode incentivar a edição de leis inconstitucionais no futuro, já que o Estado crê na declaração de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos. Em razão dessa situação é que o autor afirma que a segurança jurídica precisa ser verificada num plano multidimensional, envolvendo passado-presente-futuro (ÁVILA, H., 2011, p. 162/163). É preciso averiguar se a manutenção da segurança para o passado não afeta substancialmente a segurança no futuro, pois:

Se as normas servem de orientação aos cidadãos e de limite e de fundamento ao exercício do poder pelas autoridades, sempre que se mantém um ato contrário às normas válidas e vigentes no momento da sua prática está-se convalidando, hoje, o ilícito de ontem e, com isso, pode-se estimular, hoje, o ilícito de amanhã. (ÁVILA, H., 2011, p.164)

De fato, a declaração de inconstitucionalidade de lei tributária com efeitos prospectivos implica necessariamente a restrição dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, pois se manterá a cobrança do tributo inconstitucional, impossibilitando a

repetição do indébito e impulsionando a atuação inconstitucional do Estado no futuro, gerando, ainda, enriquecimento ilícito por parte do Fisco.

Impõe-se, aqui, mencionar a chamada “inconstitucionalidade útil” à Fazenda, consubstanciada na instituição planejada de tributos inconstitucionais por saber que, na prática, uma porcentagem muito reduzida dos contribuintes vai discutir a exação em juízo, o que garante grande parte da arrecadação para os cofres públicos. Ademais, tal situação se agrava quando pensamos na possibilidade de ser conferida *modulação de efeitos* da declaração de inconstitucionalidade da norma tributária, oportunidade em que a aposta do Fisco na efetivação da inconstitucionalidade útil traz vantagens financeiras ainda maiores, posto que o Supremo Tribunal afasta a possibilidade da repetição de indébito.²

Por esses motivos, no caso de declaração de inconstitucionalidade de exação tributária, a regra deve ser a retroatividade, pois “não é o contribuinte que deve achar uma razão para afastar os efeitos pretéritos da nova orientação normativa, mas, sim, o Estado que deve ter uma justificativa proporcional para a restrição dos direitos fundamentais” do contribuinte, representados pela liberdade e pela propriedade (Johanna Hey *apud* ÁVILA, H., 2011, p. 366). Isto porque as normas constitucionais que fundamentam a aplicação dos efeitos *pro futuro* estão inseridas no rol das limitações ao poder de tributar, que instituem verdadeiros direitos subjetivos aos contribuintes de não se sujeitarem à tributação inconstitucional e, por essa razão, apenas aproveitam a eles (VELANO, 2011, p.108).

De outro lado, tratando-se de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária que instituíra isenção ou benefício fiscal *em favor do contribuinte*, impõe-se a aplicação de efeitos prospectivos à decisão do Supremo Tribunal Federal, incidindo aqui com plenitude o art. 27 da Lei nº 9.868/99, em função da existência de segurança jurídica a ser tutelada (na vertente da proteção à confiança). Por exemplo, tratando-se de declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal sobre tributos indiretos, o posterior aumento do valor do tributo, decorrente dessa declaração, não mais poderá ser repassado pelo contribuinte de direito ao consumidor final (contribuinte de fato), portanto, ele terá que arcar com os custos do imposto, o que vai de encontro à finalidade deste (LESSA;

² Esta situação efetivamente ocorreu no julgamento conjunto dos RREE nº 556.664, nº 559.882, nº 560.626 e nº 559.943 que tratavam sobre prescrição e decadência dos créditos previdenciários, em que o Tribunal conferiu eficácia prospectiva à decisão de inconstitucionalidade do prazo prescricional de 10 anos, sendo que este entendimento já era antigo no STF, tornando questionável a existência de segurança jurídica em favor do Estado que justificasse a modulação.

LIMA, 2012, p.16/17). Por esta razão, a inconstitucionalidade nesses casos só pode possuir efeitos prospectivos, com vistas a não desnaturar a essência dos tributos indiretos e a resguardar a confiança legítima do contribuinte que pautou sua conduta e dispôs de seu patrimônio em conformidade com o benefício que lhe foi concedido pelo Estado.

Ademais, o contribuinte que foi agraciado com a isenção ou o benefício fiscal confiou na constitucionalidade daquela disposição normativa, mormente diante da presunção de constitucionalidade de que gozam todas as leis. Em decorrência disto, nas relações tributárias, apenas o contribuinte pode ser considerado como detentor de justas expectativas e de confiança legítima nas leis e nas decisões judiciais, pois ocupa a posição daquele que confia, sendo o destinatário das normas criadas pelo Estado. Otto Bachof, citado por Misabel Derzi, consigna que:

Quanto maior for a pressão da obrigatoriedade exercida pelo poder público, vinculando respectivamente o comportamento do indivíduo, e quanto mais o indivíduo ficar dependente de uma decisão do poder público, mais fortemente ele dependerá da possibilidade de poder confiar nessa decisão. (Otto Bachof *apud* DERZI, 2009, p. 398)

Por essa razão, o simples fato de a norma ser inconstitucional não admite a conclusão automática de que por essa razão ela não seria apta a gerar confiança a ser protegida. Pelo contrário, o fato de estar o cidadão obrigado a cumprir as leis, e sendo estas dotadas de presunção de constitucionalidade, sua posterior invalidação justifica a aplicação de efeitos prospectivos com vistas a proteger a confiança depositada pelo jurisdicionado na norma e no ordenamento jurídico. Havia a crença segundo a qual a base de confiança (lei) era legítima e isso levou o indivíduo a se comportar de acordo com esse entendimento, dispondo de sua liberdade e patrimônio, o que fundamenta a proteção de sua situação jurídica (ÁVILA, H., 2011, 380/381). Aplicam-se aqui as razões de segurança jurídica, na vertente subjetiva da proteção à confiança, previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99 como causa para a modulação de efeitos.

O Estado, por sua vez, não pode argumentar no sentido de que acreditou na norma inconstitucional e que a posterior declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* comprometeria sua confiança no ordenamento porque ele mesmo é que foi o editor dessa norma (ÁVILA, H., 2011, p. 155/156). Especialmente no campo do direito tributário, a segurança jurídica se identifica com a proteção do cidadão, tendo substrato nas limitações constitucionais ao poder de tributar que são, em última análise, verdadeiras balizas à atuação estatal e, por isso, não podem ser utilizadas pelo Fisco como óbice à erradicação dos efeitos passados.

Em conclusão, a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária favorável ao contribuinte deve possuir efeitos prospectivos em razão da segurança jurídica, especialmente na versão de proteção à confiança do contribuinte, enquanto que a inconstitucionalidade da exação tributária deve possuir, em regra, efeitos retroativos. No entanto, é recorrente o uso de argumentos consequencialistas pela Fazenda com o objetivo de configurar interesse social excepcional que justifique a modulação de efeitos, tema que trataremos abaixo.

2 A UTILIZAÇÃO DO ARGUMENTO CONSEQUENCIALISTA PARA JUSTIFICAR A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM FAVOR DO ESTADO

A decisão judicial deve ser obrigatoriamente fundamentada. Para tanto, o julgador pode se utilizar de diversos tipos de argumentos, dentre eles: argumentos normativos, retirados diretamente da legislação e das normas jurídicas, englobando regras e princípios; argumentos gramaticais, históricos, sistemáticos e teleológicos; de precedentes judiciais; de direito comparado; de consequências da decisão.

Segundo Alexy, os argumentos que expressam uma vinculação ao teor literal da lei ou à vontade do legislador prevalecem sobre outros argumentos, a não ser que se possam apresentar motivos racionais que deem prioridade a outros argumentos (ALEXY, 2011a, p.292). Contudo, estamos com João Maurício Adeodato e Ana Paula Ávila, ao entender que os argumentos ligados ao texto (gramatical), ao sentido das leis (semânticos) e a sua pertinência com o ordenamento (sistemáticos) tem prevalência sobre os demais (ÁVILA, A., 2009, p.145).

No que se refere aos argumentos consequencialistas, por não serem de cunho normativo, ou seja, não derivarem diretamente da lei, é preciso realizar uma fundamentação mais profunda, embasada em dados reais, estatísticos e em estudos científicos para robustecê-los e tornarem-nos aptos a derrubar o teor normativo de outro argumento que retira sua validade da própria norma jurídica. Nesse passo, para que a afirmação consequencialista prevaleça diante de uma alegação de cunho normativo, é preciso que haja subsídios suficientes indicando a grande probabilidade de concretização das consequências aduzidas.

Desta forma, na ponderação que se faz entre a norma que ordena a nulidade retroativa da lei inconstitucional e a norma que protege as situações jurídicas erigidas sob

a égide da lei declarada inconstitucional, em função da segurança jurídica ou de excepcional interesse social, é possível que sejam analisados argumentos econômicos, desde que a eles seja dado o devido peso.

Tendo por base a teoria da argumentação jurídica de Alexy, temos que a ponderação fixa uma relação de precedência condicionada ligada às condições fáticas que justificam a prevalência de um princípio em relação ao outro (ou de uma norma em relação a outra). A precedência se diz condicionada porque, diante das circunstâncias de outros casos, a norma que prevaleceu anteriormente pode vir a perecer em certa medida, o que enfatiza a inexistência de uma hierarquia rígida e abstrata entre as normas constitucionais.

Dessa forma, há três passos a serem seguidos para identificar o peso dos princípios: primeiro, deve ser comprovado o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio; segundo, deve ser comprovada a importância do cumprimento do outro princípio; terceiro, deve ser comprovada se a importância do cumprimento do princípio em sentido contrário justifica o prejuízo ou não-cumprimento do outro princípio (ALEXY, 2007, p.111). Se a precedência fosse estabelecida com base apenas no decisionismo do julgador, ou seja, em sua vontade e subjetivismo, não haveria racionalidade no procedimento de sopesamento, entretanto Alexy aduz ser este racional porque se funda em enunciados de preferência que podem ser justificados racionalmente. Para isto podem ser utilizados argumentos dos cânones de interpretação, argumentos dogmáticos, práticos, empíricos e de precedentes, por exemplo (ALEXY, 2011b, p.165/166).

Portanto, a ponderação exigida para aplicação da modulação de efeitos em face da declaração de inconstitucionalidade deve verificar o grau de descumprimento do princípio da nulidade da lei inconstitucional e das normas violadas pela lei inconstitucional em comparação com a importância do cumprimento da norma que resguarda a segurança jurídica ou o relevante interesse social (e impõe a manutenção dos efeitos da lei inconstitucional). Esta relação de precedência, no entanto, deve ser estabelecida em cada caso concreto e precisa ter por fundamento o peso dessas normas, que será estabelecido por meio da argumentação da decisão judicial.

De fato, para Fábio Martins de Andrade, o argumento consequencialista é de uso geralmente inadequado no campo das decisões judiciais, pois o juiz não tem acesso aos dados e informações necessárias à verificação das consequências de suas decisões,

embora seja imprescindível na área política do legislativo e do executivo (ANDRADE, 2011, p.126/127). Para o autor, o argumento pragmático deve ser secundário, atuando apenas como complemento a outros argumentos, pois se se admitir sua prevalência em matéria tributária sobre as razões jurídicas centrais que devem embasar a decisão judicial, o judiciário estaria agindo como uma “segunda instância” do legislativo e do executivo.

Por este motivo, a alegação de cunho econômico não pode ter peso igual ou superior aos argumentos jurídicos de cunho normativo (ANDRADE, 2011, p.178) e não pode ser computada sozinha na decisão judicial em matéria tributária, sob pena de sua ilegitimidade, devendo ser sempre reconduzida a algum valor ou norma constitucional (ANDRADE, 2011, p. 204/205), (p.ex. a manutenção do Estado Democrático de Direito, a separação dos poderes, a preferência em manter a lei se não houver manifesta inconstitucionalidade em observância à democracia).

Na mesma linha de intelecção, Tárek Moysés Moussallem defende que os argumentos consequencialistas são extrajurídicos e, portanto, não podem ser considerados pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Isto só será possível se esses argumentos forem reconduzidos a argumentos jurídicos, pois “não é qualquer consequência ‘comportamental’ ou ‘resultados’ que importam para a tomada de decisão, mas apenas aquelas juridicizadas pelo direito positivo”. O autor distingue, então, entre consequencialismo interno e consequencialismo externo, sendo que somente aquele é legítimo no âmbito judicial, pois considera os valores e as consequências previstas pelas normas jurídicas. Segundo ele, a consequência econômica por si só é irrelevante para o ato de julgar porque é argumento externo ao direito. (MOUSSALLEM, 2009, p.967/981).

Defendendo entendimento contraposto, Tathiane dos Santos Piscitelli entende que os argumentos consequencialistas podem ser considerados como argumentos jurídicos, e não somente políticos ou econômicos, na medida em que se referem à diminuição da capacidade do Estado de prover os serviços públicos essenciais que tem como obrigação. Segundo a autora, essa visão dos argumentos pragmáticos como jurídicos possibilitará que a decisão judicial que o tome por base faça isso de forma aberta e central, ponderando entre as suas consequências negativas de acordo com as alegações das duas partes envolvidas. Após analisar algumas decisões do Supremo Tribunal Federal sobre modulação e inconstitucionalidade, a autora constata que “o

argumento econômico subjaz referidos julgamentos, mas, a despeito disso, não é elevado à categoria de ator central” (PISCITELLI, 2011, p.245).

De fato, ao analisar as decisões paradigmáticas do STF sobre a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99 em matéria tributária, vê-se que a preocupação maior gira em torno do provável prejuízo para os cofres públicos. Essa compreensão, ainda que não seja fundamentada *centralmente* nas decisões (ocorre apenas de forma periférica), na realidade constituem a razão primordial para a atribuição da eficácia prospectiva às decisões no controle de constitucionalidade. Essa constatação é demonstrada por Tathiane Piscitelli, ao dispor que “como resultado, tem-se uma decisão pobre em suas justificativas, que esconde as razões que conduzem a decisão adotada e, assim, impede o debate do ponto de vista dos contribuintes”.

Nas decisões analisadas em seu livro, a autora chega à conclusão que:

Prevalece a necessidade de proteger a Fazenda e o respectivo interesse arrecadatório, em detrimento de eventual prejuízo dos contribuintes [...] O que se verifica, pois, é que o argumento econômico subjaz referidos julgamentos, mas, a despeito disso, não é elevado à categoria de ator central. (PISCITELLI, 2011, 245)

Com efeito, no julgamento do RE nº 556.664,³ que tratava sobre os prazos de prescrição e decadência dos créditos previdenciários, já havia jurisprudência farta e consolidada da Suprema Corte no sentido de serem esses temas privativos de lei complementar, portanto, a lei da previdência não poderia estabelecer outros prazos por ser lei ordinária. No entanto, a modulação de efeitos foi analisada e conferida à declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 45 da Lei nº 8.212/91 com o único objetivo (expresso no voto do ministro Gilmar Mendes) de afastar a repetição de indébito, pois isto causaria prejuízos ao erário, sob a pretensa fundamentação de violação da segurança jurídica.

De fato, não se pode pretender colocar o Estado numa situação financeira caótica e comprometedora em decorrência de decisão judicial no controle de constitucionalidade. É certo que os contribuintes possuem vários direitos e garantias fundamentais que justificam o direito de repetir o indébito diante de tributo inconstitucional, assim como que a declaração de inconstitucionalidade prejudicial a esses direitos possua efeitos prospectivos. No entanto, é importante considerar que o

³ STF. RE nº 556.664-1/RS. Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em conjunto com os RE nº 559.882, nº 560.626 e nº 559.94 em 12/06/2008.

Estado é o responsável por realizar os direitos individuais, sociais e coletivos de toda a sociedade e, para tanto, precisa auferir recursos (provenientes dos tributos).

Nessa linha de pensamento, Ricardo Lodi Ribeiro entende que a segurança jurídica baseada no risco para as finanças públicas na devolução dos tributos aos contribuintes é passível de fundamentar a modulação de efeitos em matéria tributária, pois, de outro modo, ao Estado restariam duas opções: “ou estabelece a moratória no atendimento das prestações públicas essenciais para a população [...] ou busca novas receitas na criação ou majoração da mesma ou de outras exações, o que torna inócua a devolução.” (RIBEIRO, 2008, p. 253/254).

De qualquer sorte, é válido considerar que essas razões estão sempre presentes, de maneira explícita ou implícita, no julgamento acerca da aplicação ou não da modulação de efeitos em matéria tributária, contudo, é fundamental que essas alegações não sejam simplesmente *ad terrorem*, mas que estejam fundamentadas em dados empíricos reais. Nesse passo, também é importante abrir espaço para que o contribuinte se manifeste trazendo contra-argumentações que minimizem a importância ou neutralizem os argumentos de cunho econômico do Fisco (ANDRADE, 2011, p.192) evitando, assim alterações *ad terrorem*. Com isso garante-se não só a ampla defesa e o contraditório, mas também se municia o judiciário de maiores dados econômicos e consequencialistas acerca de sua decisão, seja em favor do Fisco, seja em favor do contribuinte.

É importante lembrar que *sempre* que houver a declaração de inconstitucionalidade de uma exação tributária a consequência lógica será o abalo dos cofres públicos para fazer frente à repetição do indébito, destarte, a utilização do simples argumento econômico para evitá-la e garantir os efeitos prospectivos da decisão importará, levando a ideia ao extremo, numa impossibilidade de inconstitucionalidade *ex tunc* de norma tributária, pois sempre haverá o abalo ao orçamento do Estado. Por essa razão é que se exige que o argumento consequencialista não seja acatado *de per si*, mas apenas com demonstrações reais de um efetivo desgaste excepcional do erário e através de fundamentação rigorosa do julgador, ponderando entre esse prejuízo financeiro e os direitos do contribuinte.

Nesta medida, o argumento consequencialista pode ser enquadrado no conceito de “excepcional interesse social” estabelecido no art. 27 da Lei nº 9.868/99 desde que se observem as seguintes condições: embasamento em dados concretos e reais que

demonstrem o excepcional prejuízo para o orçamento + possibilidade de relativizar os direitos dos contribuintes naquele caso específico, em observância ao interesse social envolvido. Não se pode presumir esse dado.

Em síntese, se, mesmo havendo prejuízo financeiro, este não for capaz de ultrapassar a importância da concretização do direito dos contribuintes, pois isso levaria a uma contrariedade maior ao Estado Democrático de Direito, não se impõe a modulação. Trata-se de efetivar a ponderação entre as normas que fundamentam os interesses contrapostos e as consequências da não-aplicação de cada uma delas para o ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

A abertura para a aplicação de eficácia prospectiva às declarações de inconstitucionalidade foi formalizada por meio do art. 27 da Lei nº 9.868/99, embora já viesse sendo posta em prática pelo Supremo Tribunal Federal nos casos em que se compreendia que a nulidade retroativa faria surgir uma situação jurídica mais desconforme com a Constituição do que a manutenção dos efeitos da lei inconstitucional em nome da segurança jurídica.

Em matéria tributária, a aplicação de tal dispositivo é controversa na doutrina, sem embargo de já ter sido discutida em alguns julgados do Supremo Tribunal Federal. Isto ocorre porque muitos autores entendem que aplicar efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade de um tributo significa enriquecer o Estado ilicitamente diante de sua própria torpeza e sacrificar os direitos de liberdade e propriedade dos contribuintes. Exsurge, aqui, a preocupação acerca da utilidade da aplicação desse artifício (introdução de tributo sabidamente inconstitucional) como forma de garantir a arrecadação fiscal em total desrespeito aos limites constitucionais ao poder de tributar. Em decorrência disto, alguns doutrinadores⁴ defendem a tese da impossibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária, salvo se for favorável ao contribuinte.

Deste modo, a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária que beneficiava o contribuinte por meio da concessão de isenção ou outro benefício fiscal atrai a atribuição dos efeitos prospectivos à declaração, posto que as leis gozam de

⁴ Neste sentido, Humberto Ávila e Helenilson Cunha Pontes.

presunção de constitucionalidade e fazem surgir expectativas normativas legítimas para seus destinatários. Portanto, em observância aos princípios da segurança jurídica (na vertente subjetiva da proteção à confiança), da boa-fé objetiva nas relações entre cidadão e Estado e da irretroatividade tributária – entendida como a irretroatividade do direito quando a decisão judicial traz direito novo – impõe-se a modulação em matéria tributária.

Entretanto, é importante delinear que não é somente a segurança jurídica e a proteção da confiança que justificam a concessão da eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade de norma tributária, mas também o excepcional interesse social. Nesse passo, o argumento consequencialista estatal pode ser enquadrado como representativo de um interesse social apenas quando estiver fundamentado em dados estatísticos e empíricos que demonstrem o excessivo abalo aos cofres públicos e que isto acarretará em prejuízos para a sociedade como um todo, visto que dificultará a prestação de serviços públicos essenciais. A argumentação consequencialista, portanto, não pode se dar simplesmente com o objetivo de assustar os julgadores com uma provável quebra do Estado (argumento *ad terrorem*) mas demonstrar a real situação estatal, inclusive devendo-se abrir prazo para a manifestação dos contribuintes com vistas a neutralizar ou minimizar o impacto desses argumentos, trazendo ao processo as consequências negativas porque determinado segmento privado da economia vai passar em decorrência da decisão com eficácia *pro futuro*.

Portanto, com esse entendimento, acreditamos que as decisões judiciais devem ser suficientemente fundamentadas ao proceder à ponderação entre o grau de descumprimento do princípio da nulidade da lei inconstitucional e das normas violadas pela lei inconstitucional em comparação com a importância do cumprimento da norma que resguarda a segurança jurídica ou o relevante interesse social (e impõe a manutenção dos efeitos da lei inconstitucional).

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. Teoria da argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Trad.: Zilda Hutchinson Schlid Silva. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011a.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011b.

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ÁVILA, Ana Paula. **A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade. Ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

LESSA, Donovan Mazza; LIMA, Daniel Serra. A declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS e a impossibilidade de exigir retroativamente o imposto do contribuinte de direito. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário*, 2012, nº 30, p. 05/19, jan./fev. 2012.

MENDES, Gilmar; BRANCO, Paulo G. G. **Curso de direito constitucional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Argumentação consequencialista na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: MACEDO, Alberto et al. Sistema tributário brasileiro e a crise atual*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 967/981.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas conseqüências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte**. Legalidade, não-surpresa e a proteção à confiança legítima. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

VELANO, Maria Emília. **Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária**. Curitiba, Juruá, 2011.