CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DE SUAS DECISÕES

Joana Caroline da Silva Barros¹
Myllena Carolinne Gois de Paiva²

RESUMO: O objetivo do presente trabalho é analisar quais efeitos são atribuídos as decisões que declaram a constitucionalidade ou inconstitucionalidade em matéria tributária: *ex tunc*, *ex nunc* ou *pro futuro*, ou seja, pretendemos analisar se há possibilidade de serem modulados os efeitos, uma vez que a regra geral destas decisões é que a norma deve ser considerada nula de pleno direito e seus efeitos devem retroagir à entrada em vigor da norma constitucional/inconstitucional. Para tanto, realizamos pesquisa bibliográfica, em artigos científicos e em sites jurídicos. Por ser um tema jurídico bastante controvertido, ao longo da pesquisa identificamos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o assunto, contudo pudemos concluir que, em que pese a teoria da nulidade seja a regra geral, haveria sim a possibilidade de ser aplicada a modulação temporal às decisões declaratórias de constitucionalidade/inconstitucionalidade, desde que esta seja necessária para preservar os princípios constitucionais tributários alçados em nosso ordenamento jurídico.

PALAVRAS-CHAVE: Controle. Constitucionalidade. Tributário. Modulação. Efeitos.

ABSTRACT: The purpose of this study is to analyze what effects are assigned to the decisions that determine the constitutionality or unconstitutionality in taxes matters: *ex tunc*, *ex nunc* or *for future*, in other words, we intent to analyze if there is a real possibility of change the regular effects of this nature's court decisions, owing to the fact that the rule is the total annulment of the modified law in which the respective effects must be applied since the day it first started to be used. So, we did bibliographic research and research in legal sites as well. Since this issue is really controversial, during the research we found many doctrinal and jurisprudential positions about the subject, but we were able to conclude that despite the theory of nullity is the general rule, the temporal modulation to declaratory decisions of constitutional/unconstitutional could for sure be applied, only if it becomes a necessity in preserving the constitutional principles of taxes in our legal system.

KEYWORDS: Control. Constitutionality. Tax Law. Modulation. Effects.

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente artigo consiste no estudo dos efeitos causados pela declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de uma norma, em matéria tributária, através da análise da modulação dos efeitos temporais. Para uma melhor compreensão do

¹ Estudante do 8º período do curso de Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Email: joanacarolinebrs@gmail.com

² Estudante do 8º período do curso de Direito da Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Email: myllencgpaiva@gmail.com

objetivo deste trabalho, faz-se necessária uma breve explicação acerca do controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista a íntima relação entre a matéria constitucional e a matéria tributária, bem como a origem da modulação de efeitos que temos como objetivo analisar.

Em seguida, analisaremos os chamados “princípios constitucionais tributários” no sentido de obtermos um melhor entendimento acerca dos limites que circundam a legislação tributária, bem como para mais tarde analisarmos os possíveis efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade.

Após, trataremos das noções fundamentais que envolvem a modulação de efeitos temporais e, por fim, as considerações finais será responsável por revelar reflexões e conclusões – parciais – acerca do tema abordado.

1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

O Direito Tributário se relaciona com diversas matérias e disciplinas, dentre elas encontra-se o Direito Constitucional, tendo em vista o fato de estar o Sistema Tributário Nacional (STN), previsto pela Constituição Federal de 1988 e consagrado na Emenda Constitucional n.18/1965, inserido em um sistema mais abrangente, o sistema constitucional, o qual é responsável não apenas por atribuir-lhe fundamento, mas também por estabelecer princípios, competências, espécies de tributos e determinar limitações ao poder de tributar, dentre outras funções.

Em função da relação mencionada, o sistema tributário, por estar inserido no sistema constitucional, como dito, submete-se aos princípios constitucionais, apresentando, ainda, alguns princípios próprios. Ou seja, há princípios que se relacionam com todo o ordenamento jurídico e, por consequência, se aplicam também ao direito tributário; assim como há princípios que regem especificamente determinados ramos do direito, influenciando, por exemplo, o desempenho da função impositiva que o Estado exerce mediante o instrumento que denominamos “tributo” (CARVALHO, 1991, p. 152). Quando tratamos de princípios, estes podem ainda estar inseridos no ordenamento jurídico de forma implícita ou explícita (CARVALHO, 1991, p. 146).

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (1991, p.148), o direito:

[...] é um produto cultural e, desse modo, portador de valores, significa dizer, carrega consigo uma porção axiológica que há de ser compreendida pelo sujeito cognoscente (o sentido normativo, indicativo dos fins – telos – que, com ela se pretende alcançar).

Os princípios consistem linhas gerais aplicadas à determinadas áreas do Direito, servindo de base e inspiração para institutos e normas jurídicas, além de determinar o seu alcance e sentido. Também nas palavras do autor mencionado (1991, p. 149), os princípios são:

[...] uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo.

O jurista Roque Carrazza (1993, p. 27), por sua vez, assim define os princípios:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de proeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Especificamente tratando-se sobre direito tributário, os princípios são de grande importância e aplicação, denominados de “princípios constitucionais tributários”, em regra, funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte, já que costumam voltar-se a proteção do cidadão contra possíveis abusos de poder emanados do Estado – que sempre possui mais necessidades para satisfazer do que recursos financeiros para viabilizá-las – tendo em vista que a constitucionalidade de um tributo deve obedecer aos princípios estabelecidos pela Carta Magna, sob pena de serem reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal como inconstitucionais.

A seguir, passaremos a citar brevemente alguns dos princípios que se aplicam ao Sistema Tributário Nacional.

O *princípio da solidariedade* é responsável por justificar a utilização do critério da capacidade contributiva, pois é através da noção de solidariedade entre os contribuintes que é fixada a ideia de uma maior tributação sobre os mais ricos, em detrimento da tributação sobre os mais pobres e, ainda, dispensando de tributação aqueles que se encontram abaixo do nível mínimo necessário à sobrevivência. Relaciona-se ao princípio previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal. Alguns autores sustentam a posição no sentido de que o poder de tributar possui como fundamento a determinação constitucional, sendo indiferente ao mencionado princípio. Ficamos com a primeira posição, com a palavra, José Casalta Nabais (2005, p.103):

O Estado Fiscal decorre de uma plataforma mínima de solidariedade social pelo fato de que o Estado é financeiramente suportado por tributos unilaterais, sendo seu fundamento a ideia de justiça distributiva através da redistribuição de renda dos contribuintes.

O *princípio da legalidade* encontra-se previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, e consiste numa espécie de consequência nos termos dispostos no inciso II do art. 5º da Carta Magna, tendo como objetivo limitar a atuação do poder de tributar em prol da justiça e da segurança jurídica dos contribuintes. Faz-se importante ressaltar que a “lei” a qual se refere o dispositivo mencionado é a *stricto sensu*, ou seja, a norma jurídica aprovada pelo legislativo e sancionada pelo executivo. Importante também ressaltar a previsão de exceções a tal princípio, qual seja, a possibilidade de alteração de determinadas alíquotas por meio de decreto proveniente do Poder Executivo.

O *princípio da anterioridade* encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, e é utilizado com o objetivo de preservar a segurança jurídica na relação tributária. Transmite a ideia de que, apesar da existência de exceções, o Estado é obrigado a aguardar o início do próximo exercício financeiro para iniciar a cobrança do tributo criado ou aumentado. Faz-se importante ressaltar que o princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da anualidade, previsto em constituições pretéritas, o qual preconizava que nenhum tributo pode ser cobrado em cada exercício sem que esteja prevista a sua cobrança no *respectivo* orçamento. Sobre o princípio da anterioridade, afirma o jurista Roque Carrazza (1993, p.116):

[...] significa que a lei que cria ou aumenta um tributo, em regra, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica.

O *princípio da irretroatividade* encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, e transmite a ideia de que fica o Estado proibido de cobrar tributos relativos às situações ocorridas antes do início da vigência da lei que as tenha definido, ou seja, a lei sempre se aplicará a fatos geradores ocorridos após o início da sua vigência. A retroatividade tributária apenas é permitida nos casos previstos no art. 106 do Código Tributário Nacional, tendo em vista tratarem-se de casos de retroação benéfica, hipótese também permitidas em outros ramos do ordenamento jurídico.

O *princípio da igualdade ou da isonomia tributária* encontra-se previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, e corresponde a uma confirmação no campo tributário de um princípio constitucional elementar: a igualdade de todos perante a lei, prevista no artigo 5º, inciso I, da Carta Magna. O princípio da igualdade tributária proíbe distinções arbitrárias entre contribuintes que se encontrem em situações semelhantes. Destina-se tanto ao legislador como ao aplicador do direito. O imposto progressivo, por exemplo, não constitui

uma violação ao referido princípio, isso ocorre em razão do imposto mencionado conferir um tratamento tributário diferenciado para contribuintes que se encontram em situações distintas.

O *princípio do não confisco*, também conhecido como o *princípio da vedação ao confisco*, encontra-se previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e transmite a ideia de que a cobrança de tributos deve-se pautar dentro de um critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva. Estende-se também às multas, mas não aos impostos extrafiscais ou aos produtos industrializados (que podem ser classificados como “supérfluos”).

O *princípio da liberdade de tráfego* encontra-se previsto no art. 150, inciso V, da Constituição Federal, e é decorrente do direito à livre locomoção, previsto no artigo 5º, inciso LXVIII, da Carta Magna, preconizando que o tráfego de pessoas ou de bens não pode ser limitado pela cobrança de tributos, inclusive quando estes ultrapassam as fronteiras estatais ou municipais. A cobrança de pedágios, no entanto, é considerada pela doutrina uma exceção.

O *princípio da uniformidade geográfica* encontra-se previsto no art. 151, inciso I, da Constituição Federal e basicamente consiste na proibição de instituição de tributo pela União de forma não uniforme em todo país. A exceção aceita refere-se a tributos estabelecidos em favor de regiões menos desenvolvidas com o intuito de promover um equilíbrio sócio-econômico no país, sendo seu exemplo mais proeminente a Zona Franca de Manaus.

Dentre o rol de princípios constitucionais tributários, encontram-se ainda, o *princípio da vinculabilidade da tributação*; da *transparência fiscal* (Art. 150, §5º, CF); da *não cumulatividade*; da *seletividade* (Art. 153, §3º, CF); da *não diferenciação tributária* (Art. 152, CF); da *imunidade* (Art. 150, VI, a, CF).

Assim, as leis tributárias devem ser elaboradas em consonância com os princípios acima expostos para não incorrerem em inconstitucionalidade. Por oportuno, cabe agora delinear os principais pontos acerca do controle de constitucionalidade.

2 O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE E OS SEUS EFEITOS

No nosso ordenamento jurídico a Constituição Federal possui supremacia, ou seja, possui prevalência sobre as demais normas, sendo o fundamento de validade destas. Tal supremacia decorre do fato de que a Constituição se afigura como a base de sustento do Estado Democrático de Direito, de forma que assegura a efetivação de valores caros à sociedade e de respeito à ordem jurídica em vigor.

Tendo em vista que o ordenamento jurídico preconiza pela harmonia de suas normas, de forma a garantir a superioridade normativa da Constituição Federal, o próprio texto constitucional impõe o mecanismo de controle de constitucionalidade, sendo este necessário para efetuar um controle de compatibilidade entre as normas constitucionais e infraconstitucionais, de forma a afastar possíveis antinomias.

Nas palavras de Dirley da Cunha (2015, p. 218):

Em razão da supremacia constitucional, todas as normas jurídicas devem compatibilizar-se, formal e materialmente, com a Constituição. Caso contrário, a norma lesiva a preceito constitucional, através do controle de constitucionalidade, é invalidada e afastada do sistema jurídico positivado, como meio de assegurar a supremacia do texto magno.

Desta forma, o fenômeno da inconstitucionalidade decorre da incompatibilidade, da falta de harmonia entre leis ou atos do poder público e a Constituição Federal.

Possuímos dois modelos de concretização do controle de constitucionalidade: o modelo difuso (ou incidental) e o modelo concentrado. O modelo difuso se caracteriza “pela permissão a todo e qualquer juiz ou tribunal de realizar no caso concreto a análise sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico com a Constituição Federal” (MORAES, 2003, p. 587). Tal controle é exercido no curso de uma demanda judicial concreta, sendo a constitucionalidade da lei ou ato normativo uma questão prejudicial, que ao ser reconhecida produz efeitos apenas entre as partes.

Já o controle concentrado de constitucionalidade é exercido perante o Supremo Tribunal Federal. Trata-se de processo que não possui partes, uma vez que não há uma lide, mas sim a pretensão de se garantir a supremacia da Constituição, através da análise objetiva entre uma lei e sua compatibilidade com a Constituição Federal. Importante salientar que a decisão do STF terá eficácia *erga omnes*.

Delineados os pontos acima, cumpre-nos adentrar na análise dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade, a qual é representada por duas teorias.

A primeira delas decorre da doutrina norte-americana, a qual restou consolidada após o caso *Marbury v. Madison*, de 1803, denominada teoria da nulidade. De acordo com esta teoria, um ato que afronte a Constituição não pode ser considerado válido, devendo ser-lhe atribuída nulidade absoluta, com a consequente destituição de todos os seus efeitos.

Conforme menciona Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2002, p. 85-86):

Nesse modelo, por força da atividade desenvolvida pela Suprema Corte, a lei inconstitucional é tida por absolutamente nula e ineficaz. Assim sendo, é meramente declaratória a decisão que reconhece o vício da inconstitucionalidade, negando aplicação à norma inconstitucional no caso concreto; produzindo, portanto, efeitos *ex tunc*.

Assim, para esta corrente, a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei ou ato tem natureza declaratória, de forma que retroage à origem do ato inconstitucional para declarar a sua nulidade, ou seja, apenas admite defeito já existente e atinge atos anteriores ao reconhecimento da inconstitucionalidade (efeitos *ex tunc*).

Já para a segunda teoria, denominada teoria da anulabilidade e defendida por Kelsen, a norma declarada inconstitucional é apenas anulável, de forma que preserva todos os efeitos que produziu, uma vez que é considerada vigente e válida até o momento em que um órgão competente declare sua inconstitucionalidade. Assim, a decisão que reconhece a inconstitucionalidade possui apenas eficácia *ex nunc* e possui natureza constitutiva negativa.

Nas palavras de Ana Paula Ávila (2009, p.41):

A idéia do desfazimento do ato inconstitucional com eficácia *ex nunc* centra a discussão no campo das anulabilidades, no qual já não se considera a norma inconstitucional como um ato nulo *ab initio* e nem a decisão que proclama o defeito declaratória. Tem-se o ato normativo como existente, e a decisão que o desfaz como constitutiva negativa.

No ordenamento jurídico brasileiro, em que pese não haja norma expressa sobre o assunto, é consolidado que a regra é o reconhecimento de nulidade absoluta da norma declarada inconstitucional, pois, para esta teoria, reconhecer que uma norma inconstitucional possuiu vigência até a sua declaração, seria admitir que durante aquele período tal norma se sobrepôs à Constituição Federal.

Contudo, apesar de a teoria da nulidade ser a regra, nosso ordenamento comporta exceções, como é o caso da modulação dos efeitos temporais das decisões declaratórias de inconstitucionalidade, a qual iremos nos aprofundar a seguir.

3 MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS

A expressão *modular*, no contexto jurídico neste trabalho abordado, significa estabelecer um termo inicial para o início dos efeitos de uma decisão proferida pelo Supremo

Tribunal Federal no sentido de declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo.

A modulação de efeitos tem como finalidade evitar a instalação de um possível contexto de caos jurídico, onde a segurança jurídica dos destinatários da lei/ato normativo esteja ameaçada, em função do reconhecimento da constitucionalidade, da inconstitucionalidade de uma norma, ou ainda, da mudança de jurisprudência cujo conteúdo se encontra intimamente ligado ao objeto da lei.

A modulação de efeitos encontra seu fundamento legal no art. 27 da Lei n. 9.868/99 e no art. 11 da lei 9.882/99, nos casos de controle concentrado, e usados por analogia, excepcionalmente, nos casos de controle difuso.

Sob a interpretação de Ives Gandra e Gilmar Mendes (2009, p. 565), nos termos do art. 27 acima referido, poderá ser vislumbrada uma das seguintes decisões:

- a) Declarar a inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade *ex nunc*), com ou sem repristinação da lei anterior;
- b) declarar a inconstitucionalidade com a suspensão dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração de inconstitucionalidade com efeito *pro futuro*), com ou sem repristinação da lei anterior;
- c) declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia de nulidade, permitindo que se opere a suspensão de aplicação da lei e dos processos em curso até que o legislador, dentro de prazo razoável, venha a se manifestar sobre a situação inconstitucional (declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade = restrição de efeitos); e, eventualmente,
- d) declarar a inconstitucionalidade dotada de efeito retroativo, com a preservação de determinadas situações.

3.1 NATUREZA JURÍDICA

No tocante à natureza jurídica da modulação de efeitos, a doutrina não é uníssona, havendo três posições sobre o assunto. A primeira posição sustenta que a sentença responsável por reconhecer a in/constitucionalidade apenas possui um caráter declaratório, não possuindo o condão de constituir ou de desconstituir os efeitos decorrentes, tendo como única consequência a declaração de nulidade da lei. Já a segunda posição doutrinária sustenta o caráter constitutivo da decisão que declara a in/constitucionalidade, isso ocorreria em função da norma encontrar-se, a partir da decisão, desconstituída pelo reconhecimento do tribunal. (BARROSO, 2006, p. 16)

Uma terceira corrente, no entanto, sustenta um caráter misto da decisão proferida pelo tribunal, a qual possuiria natureza declaratória nos casos de atribuição de efeito *ex-tunc*,

e nos casos de atribuição de eficácia *ex-nunc* teria natureza declaratória em relação ao reconhecimento da nulidade e natureza constitutiva em relação a parte da decisão responsável por modular, ou seja, limitar os efeitos.

3.2 REQUISITOS DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DA SENTENÇA

O art. 27 da Lei n. 868/99 assim dispõe:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança ou de excepcional interesse social, poderá o STF, 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.

Assim, de forma geral, podemos entender que a lei estabelece dois pressupostos para a modulação dos efeitos, um de caráter formal e outro de caráter material. O primeiro está relacionado à exigência de uma maioria de dois terços dos membros do tribunal. Já o segundo compreende a exigência de uma situação que envolva razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

4 OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE IN/CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA IMPOSITIVA TRIBUTÁRIA E A POSSIBILIDADE DE SUA MODULAÇÃO

Como visto acima, o sistema tributário é regulado por uma série de normas e princípios constitucionais que devem ser respeitados para garantir sua constitucionalidade. Contudo, muitas vezes o legislador tributário infringe tais normas, ultrapassa os limites de sua competência e institui tributos de forma inconstitucional. Estas normas impositivas tributárias instituídas em desconformidade com os limites constitucionais impostos, repercutem nas relações entre o contribuinte e o ente tributante, na medida em que impõe um comportamento baseado em uma norma inconstitucional.

Dentro deste contexto, cabe analisar os efeitos decorrentes da declaração de in/constitucionalidade de uma norma impositiva tributária e a possibilidade de ser atribuídos efeitos prospectivos a estas decisões.

Sabemos que, no sistema jurídico brasileiro, a regra geral é a de que a norma declarada inconstitucional é nula de pleno direito. Assim, em matéria tributária, uma vez que a norma estaria eivada de nulidade, todos os seus efeitos deveriam ser desconstituídos desde a

sua implantação e, conseqüentemente, surgiria para o contribuinte o direito à repetição do indébito, sendo este consagrado no art. 165 do CTN.

Contudo, haveria a possibilidade de modular os efeitos desta decisão? Conforme o art. 27 da Lei n. 9.868/1999, possibilita-se a modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade quando a atribuição de efeitos retroativos importe em violação ao princípio da segurança jurídica e do excepcional interesse social.

Assim, entendemos ser necessário ponderar entre os motivos justificáveis à retroatividade da decisão e os que justificam a sua modulação, devendo-se atentar em favor de quem tais justificativas são utilizadas.

Como exemplo, podemos citar os casos em que, diante da inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo tributário, o Estado requer a modulação da decisão declaratória da inconstitucionalidade, alegando: 1. Segurança jurídica – em razão do longo período em que a norma esteve vigente e não houve sua contestação; 2. Excepcional interesse social – em razão de a declaração de inconstitucionalidade acarretar ao ente tributante prejuízo financeiro ao ter que restituir os tributos arrecadados, ao tempo em que estes tributos foram utilizados em favor do próprio contribuinte.

Ocorre que, em contrapartida, é certo que ocorrerá ofensa ao princípio da segurança jurídica quando um tributo for instituído inconstitucionalmente, de forma que se contraporá a expectativa dos contribuintes de que todos os tributos devem guardar compatibilidade com os princípios constitucionais, como o da legalidade, irretroatividade e anterioridade. E, além disso, conforme preceitua o art. 168, do CTN, o contribuinte possui o prazo decadencial de 5 anos para pleitear a restituição.

Também é certo que determinado tributo inconstitucional será contra o excepcional interesse social, na medida em que não existe interesse social na instituição de um tributo contrário aos princípios constitucionais, não podendo o Estado se locupletar as custas dos contribuintes.

Ou seja, não pode ser atribuída modulação temporal aos efeitos de uma decisão quando a justificativa para tal é invocada em favor do Estado, por motivos arrecadatórios, e em detrimento do contribuinte. Ocorre que as regras e os princípios tributários consubstanciam-se em um instrumento de proteção do cidadão contra o arbítrio do Estado, de forma que somente pode ser invocada para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido, cabe aqui destacar excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição de indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações.

No mesmo sentido, defende Thomas da Rosa de Bustamante (2000, p. 123) que a “única hipótese da aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 é no interesse da sociedade, e não do Poder Estatal em beneficiar-se da própria torpeza, isto é, do seu próprio ato de arbítrio”.

Assim, conforme afirma Ana Paula Ávila (2009, p. 151), a segurança jurídica não pode ser pretexto para a proteção dos interesses estatais em detrimento dos contribuintes, pois este princípio se reserva à proteção objetiva dos cidadãos.

Ante ao exposto, concordamos em parte com Diniz de Santi (2014), ao afirmar:

Em controle de constitucionalidade de norma de incidência tributária não há espaço para modulação de efeitos porque não há incerteza jurídica: as hipóteses de controle e ulterior invalidade de normas tributárias (e seus respectivos efeitos) já estão previstas e reguladas pelo Código Tributário Nacional, quando dispõe sobre os limites da repetição do indébito, em conformidade com os prazos de decadência e prescrição em matéria tributária.

Concordamos em parte porque, em pese o sistema tributário nacional preveja os mecanismos adequados a serem utilizados em caso de eventual declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária, não podemos afirmar com convicção que o sistema de controle de constitucionalidade em matéria tributária não poderia gerar insegurança jurídica.

Ocorre que, podem surgir casos excepcionais em que a atribuição de efeitos *ex tunc* à decisão poderiam afetar a segurança jurídica e o excepcional interesse social, levando a uma grave desestabilização do sistema jurídico, como no caso, por exemplo, de mudança de jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, conforme defende Célio Armando Janczeski (2008, p. 24):

Outra hipótese de aplicação da modulação dos efeitos da decisão que valoriza o princípio da boa-fé, ponderado com o princípio da supremacia constitucional, dá-se naquelas hipóteses em que a jurisprudência de longos anos apresenta-se pacificada pela inconstitucionalidade de determinado

tributo (sempre com a decretação incidental e concreta) até que decisão do Supremo Tribunal (em controle de constitucionalidade concreta ou abstrata) indica novo posicionamento sobre a matéria, reconhecendo-se a constitucionalidade da exação. A manifestação do Tribunal em controle abstrato, em decorrência dos efeitos erga omnes e da força vinculante, obriga os demais juízes e tribunais, a observarem às novas regras. Se a manifestação do Tribunal se deu pela via do controle concreto, apesar de os efeitos somente serem estendidos a todos, após eventual resolução do Senado Federal, mesmo assim tratando-se de precedente do Pretório Excelso, influenciará definitivamente na mudança da jurisprudência até então pacífica sobre o assunto. Não há dúvidas que o contribuinte, frente à pacificação da jurisprudência (anterior ao novo posicionamento ditado pela decisão do Supremo), programou-se para não pagar o tributo, planejando sua vida e seus negócios como se este encargo não fosse devido. Se, de um momento para outro, aquilo que não era devido se transforma em devido com juros, atualização monetária e multa, exigível no período não prescrito, haverá manifesta violação na confiança do contribuinte que acreditou no Poder Judiciário como um todo.

Assim, se para preservar os princípios constitucionais tributários houver a necessidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, esta deve ser aplicada.

CONCLUSÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, ao adotar o controle de constitucionalidade por meio difuso (com efeitos aplicáveis apenas entre as partes) e por meio concentrado (com efeitos aplicados à toda a sociedade), em especial neste último caso, enseja a possibilidade de criação de um contexto jurídico de instabilidade.

A adoção da Teoria da Nulidade em relação aos efeitos produzidos pelo controle de constitucionalidade, por sua vez, ao destituir de validade todos os efeitos da norma reconhecida como inconstitucional, poderá corroborar ainda mais com tal contexto de instabilidade, tendo em vista que desconsidera o fato de que, até então, a referida norma vinha produzindo efeitos. Efeitos estes que, devido a sua inconstitucionalidade – até então ainda não declarada – vinham se sobrepondo à Constituição.

Em seguida, o ordenamento jurídico prevê a possibilidade de modulação de efeitos (inclusive com a possibilidade de atribuição apenas de efeitos *ex nunc*) nos casos em que reste configurada situações em que pese a “segurança jurídica” ou o “excepcional interesse social”. Contudo, a determinação de devolução de tributos indevidamente arrecadados, em função da inconstitucionalidade da norma que os instituiu, também pode gerar graves consequências

para a própria máquina estatal, que poderá ter sua atuação mitigada em função do comprometimento de seu orçamento.

Logo, devido a generalidade dos termos “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, em especial no tocante *a quem* se refere tais termos (à população que foi sujeito passivo daquele tributo considerado inconstitucional por não estar em consonância com os preceitos estabelecidos pela Carta Maior do Estado?; ou à população, de uma maneira geral, em razão das consequências que a aplicação dos efeitos *ex tunc* terá nos cofres públicos?), faz-se necessária uma ponderação nos argumentos que possibilitarão a aplicação dos efeitos retroativos das normas consideradas inconstitucionais em matéria tributária, principalmente levando em conta a complexidade intrínseca à matéria.

Em artigo produzido no âmbito das pesquisas desenvolvidas no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da FGV Direito SP, Diniz de Santi (2014) relata que em todas as decisões proclamadas pelo STF, no âmbito tributário, seja declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da norma, a Corte negou a modulação de efeitos *ex nunc*, atribuindo-lhes efeitos retroativos (*ex tunc*), reforçando a teoria da nulidade como regra geral em nosso ordenamento jurídico.

Por tais razões, compactuamos com o entendimento de que a atribuição ou não de efeitos prospectivos a uma decisão declaratória de in/constitucionalidade deve atender primordialmente o interesse da sociedade, o que será efetivado através do respeito as normas e princípios constitucionais tributários como um todo, desde a elaboração da norma até um possível controle de constitucionalidade sobre a mesma. Assim, em que pese a teoria da nulidade seja a regra, diante da análise do caso concreto, pode-se modular os efeitos daquela decisão de forma a prestigiar a real segurança jurídica e os excepcionais e reais interesses da sociedade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. **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 9.868/1999**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 557.237/RJ**. Agravante: Município do Rio de Janeiro. Agravado: Mario Soares Dantas e Outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília/DF, 18 de setembro de 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=492036>>. Acesso em: 24 abr 2016.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/1999 e a possibilidade de restrição dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade: inaplicabilidade na fiscalização de normas de Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 1 , n. 59, ago. 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 1991.

CUNHA JR. Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. Bahia: Juspodivm, 2015.

JANCZESKI, Célio Armando. A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 157, out. 2008.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *et al.* **Controle concentrado de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2003.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963.

PLANALTO. **Lei nº 9.868/99, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 21 abr 2016.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **A modulação no controle de constitucionalidade de novos tributos**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-jul-10/eurico-santi-modulacao-supremo-criacao-tributo>>. Acesso em: 24 abr 2016.