V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

A ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS OU PRO FUTURO NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA: REFLEXO NO INSTITUTO DA REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

LA ASIGNACIÓN DE LOS EFECTOS POTENCIALES O FUTURO PROFESIONAL EN LA LEY DE IMPUESTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD : LA REFLEXIÓN EN EL INSTITUTO REPETICIÓN INDEBIDA .

José Eduardo Sabo Paes [1]
Denise Magalhães da Silva Quirino [2]

Resumo

O presente estudo tem por intento a análise de efeitos prospectivos ou pro futuro na declaração de inconstitucionalidade de norma tributária e seu reflexo no instituto da repetição de indébito. A relevância é patente, visto que a controvérsia alcança contribuintes, quanto ao direito de restituição e ao Estado na sua função arrecadatória. A modulagem de efeitos é uma realidade nas decisões da Corte Suprema e tem sua previsão no art. 27 da Lei n. 9868/1999. A missão da Corte Suprema é conferir tais efeitos, tão somente, quando decidir de modo diverso puder alvejar gravemente a ordem constitucional.

Palavras-chave: Constitucional, Tributário, Efeitos prospectivos ou pro futuro, Inconstitucionalidade de norma tributária, Repetição de indébito

Abstract/Resumen/Résumé

Este estudio tiene propósito de analizar los posibles efectos pro futuro o en la ley de impuestos de inconstitucionalidad y su reflejo en el Instituto repetición indebida. La importancia es obvia, como la controversia llega a los contribuyentes, como el derecho de retorno y el Estado en su función de recaudación. Los efectos modulagem es una realidad, las decisiones del Tribunal Supremo y tiene su predicción en el arte. 27 de la Ley 9868/1999. La misión de la Corte es proporcionar tales efectos, por lo que sólo la hora de decidir de manera diferente puede apuntar severamente el orden constitucional.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Derecho constitucional, Impuestos, Uso futuro o para el futuro, Inconstitucionalidad de la ley de impuestos, Repetición indebida

[1] Direito pela UNB. Mestrado - Magister en Derecho Comparado e doutorado em Direito Constitucional - Universidad Complutense de Madrid. Professor - Universidade Católica de Brasília e Procurador de Justiça /MPDFT.

[2] Direito pela Universidade Católica de Brasília. Pós graduada em Direito Público. Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Professora de Metodologia de Pesquisa/Orientadora de Trabalhos de conclusão de curso/Unijur.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo o estudo da possibilidade de atribuição de efeitos prospectivos ou *pro futuro* na declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias e seus reflexos no instituto da repetição de indébito e em princípios e garantias constitucionais.

Avaliar o tema e suas implicações na relação tributária que se estabelece entre o fisco e o contribuinte, por ocasião da declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo, é matéria de manifesta relevância, haja vista que impactará o contribuinte e o Estado em sua função arrecadatória.

Nessa esteira, registre-se que uma vez declarada inconstitucional a norma instituidora do tributo, exsurge para o contribuinte não só uma expectativa, mas um direito com fundamento legal e constitucional à restituição do valor quitado indevidamente.

O artigo 27 da Lei nº. 9868/1999 prenuncia que ao se declarar a incompatibilidade de lei ou ato normativo com a Constituição, levando-se em consideração razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social a Corte Suprema, por maioria de dois terços de seus membros, poderá restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento a ser fixado. A legislação prevê o processamento e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade.

Nasce assim uma discussão e contenda jurídica com relevantes implicações, considerando que ao atribuir que as repercussões serão prospectivas o Supremo Tribunal Federal minará, em certas ocasiões, o direito a percepção do indébito tributário do contribuinte.

Deste modo é feita no presente artigo uma explanação acerca da supremacia da Constituição, breves considerações acerca do controle de constitucionalidade nas constituições brasileiras e o modelo adotado na Constituição Federal de 1988, modulagem de efeitos, igualmente conhecida por modulação de efeitos ou imputação de efeitos prospectivos ou futuros, sem contar, ainda que de maneira perfunctória, o seu impacto sobre certos princípios constitucionais e por fim uma ponderação acerca da repetição do indébito tributário.

O objetivo central é, além de expor a problemática exposta de modo mais detalhado, oferecer uma solução, que já se sabe, dependerá de digressões bem avaliadas.

O trabalho terá uma análise detida da legislação, da doutrina e alguns apontamentos acerca da tendência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Este é o panorama em que se debate acerca da implicação da modulagem quanto ao instituto da repetição de indébito, direito dos contribuintes, que nestes casos é ceifado com arrimo no argumento de se ocasionar maior afronta à Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal tem a responsabilidade de empregar o permissivo legal com critério e parcimônia, uma vez que a decisão culminará com a abolição do direito de repetição de indébito de uma universalidade de contribuintes, colocando em temeridade o princípio da isonomia, além de outros, o que há de ser muito bem equilibrado frente aos demais princípios constitucionais.

1 SUPREMACIA CONSTITUCIONAL

A ciência do direito tem como objeto o estudo de normas jurídicas regentes de condutas e que prenunciam valores detentores de relevância para a sociedade e que por ela foram eleitos. Kelsen assim define o direito "é uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano"[1].

Uma vez regentes do comportamento humano, inegável é a atribuição de uma hierarquia indispensável para o ordenamento jurídico como um todo. A prevalência de certas normas frente a outras tem relevância e permite concluir pela necessidade de existência de um fundamento maior de validade.

Sabidamente o ordenamento jurídico não é composto de normas dispostas lado a lado, em um mesmo patamar, mas de um feito graduado formado por diversas camadas de normas que se sobrepõem umas as outras. As normas se escoram até o alicerce de validade final, a norma hipotética fundamental, base de validade última e que constitui a unidade desta complexa correlação de normas[2].

A Constituição, por sua vez, se encontra no último nível dessa hierarquia, sendo responsável por elencar princípios basilares, dispor acerca da organização político administrativa do Estado, direitos e garantias fundamentais, sociais, defesa do Estado e das instituições democráticas, dentre tantos outros temas.

[1] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 4.
[2] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 155.

Jorge Miranda assim a define "é a base da ordem jurídica, o fulcro de suas energias, o fundamento último da vontade do Estado. Estatuto definidor da vida pública, o ordenamento estatal vai entroncar nas suas regras e nos seus princípios [...]"[3].

O controle de constitucionalidade tem como função sopesar a conformidade de uma lei ou qualquer ato normativo com o texto constitucional e impedir que norma contrária ao pressuposto de validade de todas as normas vigore e produza consequências.

Premissas como a supremacia constitucional e sua rigidez são misteres ao controle de constitucionalidade. A primeira por que revela sua posição hierárquica diferenciada. Ora, nenhuma lei ou ato normativo deve prevalecer sobre a Constituição. A segunda, por que à norma constitucional deve ser dispensado um procedimento de elaboração diferenciado e mais dificultoso do que o estabelecido para as demais normas[4].

No que toca a inconstitucionalidade das normas, concluir pela validade de uma norma nessas circunstâncias não deixa de ser uma incoerência jurídica. Kelsen[5] inclusive preleciona:

> A afirmação de que uma lei válida é "contrária à Constituição" (anticonstitucional) é uma contradictio inadjecto; pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. Quando se tem fundamento para aceitar a validade de uma lei, o fundamento da sua validade tem de residir na Constituição. De uma lei inválida não se pode, porém, afirmar que ela é contrária à Constituição, pois uma lei inválida não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica. Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio lex posterior derogat 189 priori, mas também através de um processo especial, previsto pela Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.

Não há falar, regra geral, em validade de ato jurídico contrário ao texto constitucional, visto que é na Constituição que reside seu fundamento de legitimidade. A

[3] MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**: inconstitucionalidade e garantia da constituição. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2008. p. 25.
[4] BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p.23-24.
[5] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 188-189.

adoção do Brasil por um sistema de controle de constitucionalidade completo é o reflexo da preocupação com a prevalência da Carta Maior e de sua supremacia perante as demais normas infraconstitucionais.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS E O MODELO ADOTADO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Em 1824, a Constituição do Império limitou-se a valorizar em excesso a figura do legislador não dispondo acerca do controle de constitucionalidade judicial, dispensando a Assembleia Geral a responsabilidade por velar pela guarda da Carta Maior. A Constituição Republicana de 1891, sob forte influência do direito norte americano previu pela primeira vez a viabilidade do controle de constitucionalidade ser exercido por qualquer juiz ou tribunal, o controle difuso de constitucionalidade.[6]

A Carta de 1934 dispôs acerca da ação direta de inconstitucionalidade interventiva adstrita a ocorrência do art. 12, V da Constituição que previa a intervenção da União nos Estados para observância de certos preceitos constitucionais e para a execução de leis federais. Neste passo, instituiu a denominada cláusula de reserva de plenário e conferiu ao Senado a competência para suspender a execução total ou parcial de lei ou ato declarado inconstitucional[7].

O texto constitucional de 1937 retrocedeu ao determinar que em face de uma lei declarada inconstitucional, caso o Presidente da República fizesse o juízo de que seria imperiosa para o bem estar do povo, promoção ou defesa de interesse nacional de elevada monta, o líder do poder executivo poderia submetê-la a apreciação do parlamento que, por sua vez, desde que atendidas a certas condições suspenderia a decisão do tribunal[8].

Quase cinquenta anos depois de retirar o extremo poder cominado ao poder legislativo na Constituição de 1824 o constituinte regrediu restituindo ao legislador a decisão finalística acerca da inconstitucionalidade já verificada pelo Judiciário.

A inovação mais substancial ocorreu com a emenda constitucional n. 16/1965, na vigência da Carta de 1946, mas sob o regime militar com a ação genérica de

[6] PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo:Noeses, 2012. p. 171.
[7] PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo:Noeses, 2012. p. 172.
[8] PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo:Noeses, 2012. p. 173.

inconstitucionalidade. Criava-se assim um controle de constitucionalidade com fiscalização abstrata e concentrada pelo Supremo Tribunal Federal sem extirpar o controle incidental e difuso. Ambas as modalidades passaram a coexistir no texto constitucional[9].

A Carta de 1967 não manteve a perspectiva de controle concentrado em âmbito estadual, mas a Emenda Constitucional 1/1969 previu o controle de constitucionalidade de lei municipal frente a Constituição Estadual para finalidade de intervenção no município[10].

Em remate a Constituição de 1988 optou pelo sistema denominado misto, posto que abarcou o controle por via incidental e difuso que se fez presente desde a república, mas também o controle por via principal e concentrado que veio com a emenda constitucional n. 16/1965[11]. Há que se falar igualmente da existência do controle prévio.

Previu-se a ampliação dos legitimados para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, Art. 103; inserção de mecanismos de controle de inconstitucionalidade por omissão, Art. 103, §2º e 5º, LXXI; a ação direta de inconstitucionalidade em âmbito estadual, Art. 125, §2º, a arguição de descumprimento de preceito fundamental, Art. 102, §1º e a restrição do recurso extraordinário às questões constitucionais, Art. 102[12].

No sistema adotado juiz ou tribunal podem declarar a inconstitucionalidade de lei que deva ser aplicada ao caso concreto, todavia esse mandamento não deixa de integrar o ordenamento jurídico. Por outro enfoque no que atine a decisão proferida pelo Supremo esta será dotada de efeitos *erga omnes* havendo a suspensão da execução da lei pelo senado, conforme preconiza o art. 52, X da Carta de 1988[13].

Inegavelmente, a maior inovação foi o acréscimo substancial no rol dos legitimados para a propositura da ação declaratória de inconstitucionalidade. Da análise do texto constitucional depreende-se pela existência do controle incidental, cumprido pelo modo difuso por todos os magistrados e tribunais, e o principal, por intermédio de ação direta, exercido de maneira concentrada pela Corte Suprema.

Observa-se com a análise perfunctória das Constituições que o sistema e elegido apresentou progressos, se tornando cada vez mais completo e abarcando hipóteses várias, com

[9] BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85-86.
[10] PANDOLFO, Rafael**. Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012. p. 174.
[11] BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 85-86.
[12] BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 86-87.
[13] MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva: 2014. p. 49-50.

o intento de evitar a mantença de uma norma inconstitucional no ordenamento jurídico brasileiro.

3 ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS PROSPECTIVOS OU *PRO FUTURO*

Reitere-se que como regra geral vigora a Teoria da Nulidade das leis ou atos normativos inconstitucionais. Não obstante, a modulagem de efeitos tem previsão legal no art. 27[14] da Lei 9868/1999. A legislação prevê o processamento e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade.

O artigo de lei prediz que em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social o Supremo Tribunal Federal por maioria de dois terços de seus membros poderá limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento a ser fixado.

É notório o intuito do legislador de positivar uma exceção. A modulagem de efeitos exige *quórum* diferenciado. Os requisitos são expressos por conceitos bastante abertos, o que demanda um empenho interpretativo dos julgadores. A amplitude está não somente no conceito de segurança jurídica e excepcional interesse social, mas também na liberdade de determinar qualquer outro período para que a declaração de inconstitucionalidade passe a surtir efeitos.

Como preleciona Heleno Taveira Torres[15] "O princípio da segurança jurídica, entre outros, é efeito da existência da própria ordem jurídica. Por isso, a legitimação do ordenamento é de extrema importância para a configuração dos pressupostos de sua efetividade".

Estado Democrático de Direito se pauta como cediço no princípio da segurança jurídica. Heleno Taveira Torres de maneira irretocável dispõe:

> [...] a Constituição de um Estado Democrático de Direito incorpora o *princípio da segurança jurídica material*, com força vinculante de autoaplicabilidade (e.g. nosso art. 5º,§ 2º, da CF), com funções de garantia de certeza jurídica, estabilidade sistêmica e confiança legítima, tanto para proteção da previsibilidade da legalidade quanto para a concretização dos direitos fundamentais. Em vista disso, antes

[14] BRASIL. Lei nº. 9868 de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 7 jun. 2016.
[15] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 66.

> que simples derivação, a segurança jurídica transmuda-se em "meio" de efetividade da justiça e de preservação do sistema constitucional, na sua integridade, especializando-se segundo os subsistemas de diferenciação, como é o caso do Sistema Constitucional Tributário, com efeitos inclusive contra a atuação dos órgãos do Estado ou suas competências.

A segurança jurídica, de fato, transmuta-se em meio de concretização da justiça e preservação do sistema constitucional e de sua supremacia.

O impedimento de comportamentos colidentes em matéria de direito tributário é garantia sucedida do princípio da segurança jurídica. Ademais, no Estado Democrático de Direito espera-se que as ações pautadas pelo Estado estejam sempre ancoradas em princípios outros, tais como moralidade e isonomia. Em se tratando de tributação há diversas regras pautadas na confiança legítima, boa fé, irreversibilidade de atos pretéritos e afastamento de atos contraditórios.[16]

Por outro enfoque, a apreciação da acepção de excepcional interesse social merece especial atenção, visto que é um dos requisitos estabelecidos para que a modulação se torne opção dos julgadores.

O conceito jurídico de excepcional interesse social carece de digressões e estudo na doutrina, entretanto o que se percebe é a preferência do legislador por excepcional interesse *social* e não *público*. Depreende-se que este conceito está atrelado as aspirações da sociedade e não da administração ou do Estado.[17]

A ambiguidade do significado pode tornar a interpretação do conceito inesperada, o que somada a ausência de definições da doutrina permite inferir que é dos próprios doutrinadores e do meio acadêmico a responsabilidade de conceituar essa noção.[18] A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, por certo, as teses construídas nos votos de igual modo serão ponto de partida e auxílio para a construção do conceito de excepcional interesse social.

No que tangencia a modulagem, Pandolfo[19] leciona

---

[16] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 232-233.

[17] 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. p. 164-166.

[18] ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária***:* O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 292.

[19] PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012. p. 210.

> No caso do controle de constitucionalidade, a expulsão da norma questionada, do sistema prescritivo válido, corresponde ao efeito depurador do sistema (remédio). Ocorre que a aplicação do remédio não pode causar maiores prejuízos ao sistema do que a própria doença por ele extirpada, sob pena de transformá-lo em veneno. Nasce daí a necessidade de um instrumento calibrador (modulação), responsável pela mitigação dos efeitos colaterais nocivos causados ao ordenamento jurídico, que podem decorrer da declaração de inconstitucionalidade. Assim, a modulação é o instrumento que impede que, em determinados contextos, o remédio (declaração de inconstitucionalidade) se transforme em veneno.

Cabe a distinção entre efeitos *ex tunc*, *ex nunc* e *pro futuro* estabelecida por Laurenttis a saber: *ex tunc*, eficácia retrocedente, desde a publicação da lei; *ex nunc*, a contar da declaração de inconstitucionalidade, o denominado efeito prospectivo e por fim, o *pro futuro*, a partir do trânsito em julgado da decisão ou momento diverso estabelecido para o futuro[20].

O intuito do legislador notadamente foi o de criar uma ferramenta de equilíbrio de modo a evitar decisões ainda mais contrárias ao texto constitucional. Verifica-se que a modulação está positivada tão somente quanto ao controle concreto de constitucionalidade. Todavia o entendimento de que a mitigação pode ocorrer no sistema difuso é observado na doutrina e na jurisprudência.

Em primeira análise não se percebe óbice para que quanto ao controle difuso de constitucionalidade possa o Supremo Tribunal Federal optar pelo princípio inserto no direito germânico, adoção de efeitos *ex nunc,* com o fim precípuo de evitar lesão extrema a estabilidade das instituições ou irreversibilidade das relações antes asseguradas[21].

Quanto a razões de ordem econômica e arrecadatória para justificar a modulação Piscitelli apresenta um posicionamento diferenciado à medida que, após discorrer sobre a teoria da argumentação jurídica de Maccormick, bem como sobre a relevância das consequências nas decisões judiciais, com características de universalidade, conclui pela viabilidade de argumentos de arrecadação válidos na perspectiva da contenda tributária.[22]

---

[20] LAURENTIIS, Thais de. **Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015. p.128.

[21] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos Prospectivos de Decisões Definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária. *In:* ABRÃO, Carlos Henrique. et al. MACHADO, Hugo de Brito. (Coord). **Coisa Julgada. Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. Fortaleza: Dialética e ICET, 2006. p. 209.

[22] PISCITELLI, Tathiane. Quais consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária. *In:* CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conde de [et al.]. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação no direito tributário/ São Paulo: Noeses, 2011. p.1129-1149.

A autora conclui pela essencialidade de incorporação dessa modalidade de argumentos, todavia deixa claro que não se pode compreender pela prevalência genérica, infligindo ao judiciário a resolução dos conflitos que envolvam essa problemática.

Essa teoria rebate o pensamento radical de Becker[23] que faz duras críticas ao que denomina como "doutrina hermenêutica da realidade econômica".

Para Becker[24]:

> A doutrina da interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como Ciência Jurídica. Essa doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do Direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.

O fundamento econômico para justificar a tomada de decisões é veementemente combatido pelo autor.

Fábio Martins de Andrade, na mesma esteira, compreende que não é possível que o Judiciário utilize o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico como fundamento único ou prevalecente para a modulação temporal.[25]

Destarte, os doutrinadores divergem e o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o dispositivo legal permissivo com cautela e bom senso nas decisões que envolvem matéria tributária. Não se observa qualquer decisão que prejudique a neutralidade e julgue indiscriminadamente em favor do Estado com o uso temerário dos conceitos empregados como critério.

4 REFLEXO NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Uma vez declarada inconstitucional norma tributária instituidora de tributo o posicionamento regrador é que deve ser excluída do ordenamento jurídico, sendo considerada inválida desde o seu nascimento, com a atribuição de efeitos *ex tunc*.

Os pagamentos de tributos efetuados em razão de lei declarada inconstitucional não tem validade, sendo passíveis de restituição, porquanto o contribuinte teve atingida a sua

[23] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. p.133-138.
[24] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. p.137-138.
[25] ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária***:* O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 31-32.

capacidade contributiva sem o devido fundamento de validade. Esta norma tem como desígnio manter a isonomia e a segurança jurídica [26].

Outrossim, o pagamento do tributo é causa de extinção da obrigação tributária, entrementes a quitação quando indevida supera essa condição. Sendo constatada a figura do pagamento indevido, nasce para o sujeito passivo da obrigação tributária o direito subjetivo ao reembolso[27].

Por outro viés, a repetição do indébito consiste no direito ao reembolso de montantes pagos indevidamente ou a maior ao Estado a título de tributo, sendo amparada por princípios constitucionais, garantias e regras desta natureza, tais como o princípio da legalidade, Art 5º, II; Art. 37 e Art. 150, I todos da Carta Magna.

O princípio da legalidade é um dos pilares mais importantes sobre o qual se sustenta o Direito Tributário, sendo certo que todo ato administrativo e tributário deve encontrar guarita na lei[28].

De certo, outras garantias constitucionais detém ingerência na repetição de débito quais sejam o direito de propriedade, Art. 5º, XXII; a igualdade tributária, Art. 150, II; a capacidade contributiva, Art. 145, §1º; o não confisco, Art. 150, IV; justiça; segurança jurídica; equidade; moralidade, Art. 37 *caput*; a responsabilidade do Estado diante da prática de atos ilícitos, Art. 37, §6º, apenas para ventilar o respaldo constitucional que cerca o instituto tributário objeto da discussão[29].

Ademais, detém fundamento infraconstitucional no art. 165 a 169, Seção III, do Código Tributário Nacional que versa acerca do pagamento indevido. O Art. 165[30] determina:

> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
>
> I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[26] LAURENTIIS, Thais de. **Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015. p.54-55.
[27] CONRADO, Paulo Cesar. Repetição do indébito tributário: definição, condições e efeitos. *In:* MARCHANT, Diego Alejandro Costa *et al*. CEZAROTI, Guilherme (Coord.). Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 14.
[28] CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 253-254.
[29] LAURENTIIS, Thais de**. Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015. p.71-72.
[30] BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 7 jun. 2016.

> II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
>
> III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A restituição de tributos não se opera de ofício, por conseguinte está sujeita a ação do contribuinte que, por sua vez, pode fazer uso da via judicial, administrativa ou ainda a denominada extraestatal por meio de registros contábeis de débito e sua extinção pela compensação.[31]

A modulagem ou modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade atinge frontalmente o instituto da repetição de indébito e, por consequência, o direito do contribuinte de receber a restituição de tributo pago de modo indevido, considerando a hipótese de atribuição de efeitos a partir de momento diverso do que o do surgimento da norma.

É manifesto que o entendimento pela imputação de efeitos prospectivos ou *pro futuro* irá atingir aos contribuintes de maneira diversa, posto que em situações que se referem a tributos declarados inconstitucionais haverão de surgir decisões pela validade das consequências em momentos distintos. Modular nessas condições significará a imposição de uma situação em que haverá tratamento desigual, quiçá de afronta ao princípio da isonomia.

O Supremo Tribunal Federal ao optar pela modulagem, mantendo os efeitos da norma tributária inconstitucional, decidirá pela cobrança de tributo em contrariedade ao princípio da legalidade previsto no Art. 150, II da Carta Magna. Por outro viés fere-se o princípio da separação de poderes, Art. 2º da Constituição Federal, uma vez que é a decisão do judiciário que servirá de embasamento para a cobrança do tributo. Há igualmente a inegável suspensão da eficácia de direitos fundamentais como liberdade, propriedade e proteção judicial, além da manifesta afronta ao Estado do Direito, posto que não deixa de ser um contrassenso jurídico a medida que mantém como válida uma contrariedade ao direito[32].

No que atine a atribuição de efeitos prospectivos ou *pro futuro* pela via incidental fato é a inexistência de previsão legal, todavia o Supremo Tribunal Federal vem admitindo essa hipótese ao julgar recursos extraordinários com repercussão geral. A modulagem determinará o fecho dos eventuais recursos sobrestados nas instâncias *a quo.* Em havendo modulação de efeitos em ação declaratória de inconstitucionalidade é perfeitamente possível que esta decisão restrinja o direito a percepção do indébito. Essa conclusão também se aplica

[31] LAURENTIIS, Thais de. **Restituição de tributo inconstitucional**. São Paulo: Noeses, 2015. p.91.
[32] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 559-560.

aos contribuintes que não estavam em juízo por ocasião da modulação de efeitos, porquanto o Supremo Tribunal Federal ter a posição de atribuir efeitos vinculantes ao Recurso Extraordinário com repercussão geral.[33]

No julgamento do RE n. 363.852/MG o Ministro Cezar Peluso entende que a modulação em matéria tributária implicaria a proscrição do instituto da repetição de indébito, além da prescrição[34].

> [...] Com o devido respeito aos votos divergentes, só quero dizer que essa generalização da modulação de efeitos, em matéria tributária, na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição de indébito. Se em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não serve pra mais nada.

Pode-se inferir que o Supremo Tribunal Federal ao modular definirá tratamento diferenciado quanto ao direito à percepção de indébito especialmente no que diz respeito ao contribuinte que ajuizou a ação de repetição do indébito e aquele que assim não o fez.

Esse entendimento excepcional afligirá os contribuintes e de maneira manifesta afrontará os princípios já mencionados, tais como não confisco, capacidade contributiva, legalidade, moralidade, entre tantos outros.

Modulação, modulagem, atribuição de efeitos prospectivos ou *pro futuro* não deixam de ter afinidade conceitual, haja vista que refletem uma exceção que há de ser utilizada sempre em conformidade com o dispositivo legal e, de modo, a proteger o texto e a ordem constitucional.

CONCLUSÕES

O presente estudo abordou questões relativas ao Direito Constitucional e Tributário, à medida que discorreu acerca de aspectos concernentes a jurisdição constitucional tributária, controle de constitucionalidade, atribuição de efeitos prospectivos ou *pro futuro* e suas implicações quanto à repetição do indébito tributário e princípios e garantias constitucionais.

---

[33] ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 136.

[34] BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário. RE 363.852/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 03 fev.2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: *DJe* 22 abr. 2010.

De modo mais intenso abordou-se a modulagem de efeitos, exceção à regra geral da teoria da nulidade dos atos tidos como inconstitucionais e sua ingerência direta quanto à repetição do indébito tributário.

A modulagem é realidade presente nas decisões do Supremo Tribunal Federal antes até da previsão legal no art. 27 da Lei nº. 9868/1999. A legislação em comento veio dispor sobre o procedimento e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade ante o Supremo Tribunal Federal.

A mitigação disposta na legislação é aceita e aplicada pelo Supremo Tribunal Federal com parcimônia, visto que os requisitos legais estabelecidos para sua consecução são específicos e de conceitos tidos por abertos, o que exige esforço interpretativo.

O argumento de cunho econômico ou consequencialista encontra na doutrina discreta preferência, todavia o Supremo Tribunal Federal tem sido criterioso e não tem permitido essa fundamentação como único ou preponderante critério ao modular.

Certo é que a intenção do legislador ao dispor acerca da atribuição de efeitos prospectivos ou *pro futuro* foi a de conferi-los, tão somente, em situações excepcionais em que deixar de fazê-lo provocaria ataque ainda mais ofensivo a ordem constitucional como um todo.

Em realidade, a repetição do indébito tributário no caso de norma instituidora de tributo ser declarada inconstitucional é por certo abolida a depender da decisão da Suprema Corte. Por tais razões, este entendimento de fato pode beneficiar a certos contribuinte, aqueles que ajuizaram a repetição de indébito, e prejudicar a outros que assim não agiram. Tudo a depender do atendimento do *quórum* de Ministros imperioso para que tenha validade a decisão pela modulação.

De todo modo, em uma situação como essa o posicionamento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal já sinaliza a orientação de que para precaver-se, em virtude da imprevisibilidade de decisão por eventual modulagem, é imperioso o ajuizamento da ação de repetição de indébito.

Neste lanço, a atribuição de efeitos prospectivos é aceitável, uma vez que configura uma exceção extrema a ser utilizada como *ultima racio*, desde que por razões de comprovado comprometimento da segurança jurídica e em razão do excepcional interesse social.

Posto isto, o Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição tem a missão de velar pela integridade e unidade do texto constitucional e com uso da ponderação dos princípios constitucionais há de decidir, em atenção aos dispositivos legais e aos princípios constitucionais mais caros a manutenção da supremacia da Constituição.

RERÊNCIAS

ANDRADE, Fábio Martins de. **Modulação em matéria tributária***:* O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. 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 Editores, 2011.

BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto**. Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. p.137-138.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 7 jun. 2016

BRASIL. Lei nº. 9868 de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 7 jun. 2016.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário. RE 363.852/MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 03 fev.2010. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: *DJe* 22 abr. 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CONRADO, Paulo Cesar. Repetição do indébito tributário: definição, condições e efeitos. *In:* MARCHANT, Diego Alejandro Costa *et al*. CEZAROTI, Guilherme (Coord.). **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAURENTIIS, Thais de. Restituição de tributo inconstitucional. São Paulo: Noeses: 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos Prospectivos de Decisões Definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária. *In:* ABRÃO, Carlos Henrique. et al. MACHADO, Hugo de Brito. (Coord). **Coisa Julgada. Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária**. Fortaleza: Dialética e ICET, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**: inconstitucionalidade e garantia da constituição. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 2008.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PISCITELLI, Tathiane. Quais consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária. *In:* CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conde de [et al.]. **Congresso Nacional de Estudos Tributários**. **Derivação e positivação no direito tributário**/ São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.