XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

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

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais 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 II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-170-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gera dor da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que aufere a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

A RATIO DECIDENDI E A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

LA RATIO DECIDENDI Y LA MODULACIÓN DE LOS EFECTOS EN MATERIA DE LOS TRIBUTOS

Armando Zanin Neto [1]

Resumo

A lei 9.868/99 autoriza os juízes do Supremo Tribunal Federal a decidir, com efeitos erga omnes, se uma lei infraconstitucional contrária a Constituição Federal, poderá a partir da sua declaração de inconstitucionalidade, ter seus efeitos pretéritos mantidos. Em razão disso, interessa-nos os motivos que explicam as razões de direito, ou seja, os motivos que permitem o alcance da solução do caso ou os fundamentos determinantes. Assim, o problema hoje deixa de ser das fontes do direito e passa a ser um problema de processo argumentativo que hoje é utilizado silenciosamente e deve ser de maneira transparente e pública.

Palavras-chave: Modulação de efeitos, Ratio decidendi, Tributos

Abstract/Resumen/Résumé

La ley 9.868/99 autoriza a los jueces de la Corte Suprema para decidir, erga omnes, si una ley contraria a la Constitución, puede a partir de su declaración de inconstitucionalidad, tienen sus efectos pasados mantenidos. Debido a esto, estamos interesados en las razones que explican las razones de decidirse, las razones que permiten el alcance de la solución del caso o de los fundamentos determinantes. Por lo tanto, el problema hoy en día de las fuentes del derecho se convierte en un proceso argumentativo que ahora se utiliza en silencio y debe ser transparente y público.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Modulación de los efectos, Ratio decidendi, Tributo

[1] Especialista pelo IBET, Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP, professor da Metrocamp /Devry e Advogado.

1. INTRODUÇÃO

Hoje nós sabemos que a lei é com frequência a expressão do interesse que se tornou dominante em determinado momento e lugar. E nós sabemos que para muitos problemas jurídicos a solução não se encontra plenamente pronta na lei. Portanto, o formalismo jurídico, sucumbe à modernidade, segundo o advento de uma cultura pós positivista. O positivismo jurídico fazia com que o direito coubesse integralmente dentro das leis mas, no universo atual, em que a solução para os problemas muitas vezes não se encontra integralmente nas leis, o juiz precisa ir procurá-la em outro lugar.

O método subsuntivo já não resolve totalmente os problemas de aplicação da lei como se pretendia até pouco tempo atrás. Portanto, a separação por incisão profunda que o positivismo jurídico faz entre o direito e a filosofia, entre o direito e outros domínios do conhecimento não pode mais subsistir, pois o juiz já não consegue resolver os problemas na crença de que as fórmulas jurídicas sejam suficientes. A pretensa completude do sistema jurídico foi atacada há muito, pelo professor Lourival Vilanova. Segundo ele (Vilanova, 2010, pp. 147-148), a completude e a consistência são propriedades formais de um sistema.

Quando tratamos da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade, especialmente em matéria tributária, é de clareza hialina que a legislação regulamentadora da matéria empodera os juízes do Supremo Tribunal Federal ao entregar-lhes a competência de definir, com efeitos *erga omnes*, se uma lei infraconstitucional contrária a Constituição Federal, poderá a partir da sua declaração de inconstitucionalidade, ter seus efeitos pretéritos mantidos, isto é, cabe aos onze ministros do Supremo Tribunal relativizar o princípio da supremacia constitucional para, em alguns casos, reconhecer a possibilidade de norma contrária ao texto supremo, gerar efeitos em território brasileiro.

Especificamente em matéria tributária, é possível afirmar que a Constituição de 1.988 autoriza que lei inconstitucional exproprie patrimônio ou renda do cidadão brasileiro a gerar o enriquecimento ilícito estatal, com base nos princípios da segurança jurídica e excepcional interesse social? Para os ministros do Supremo Tribunal federal de hoje, a resposta é positiva, eis que a significação atribuída a estes dois princípios, até o momento, autorizaria esta interpretação.

No Brasil, até bem pouco tempo atrás, era possível falar de universo tradicional da interpretação jurídica, um universo que ainda é caracterizado pelo formalismo jurídico, pelo

positivismo jurídico e pelo legalismo. Estas três características entraram em crise nas últimas duas décadas do século XX, especialmente no Brasil. No modelo tradicional de interpretação jurídica que não é mais suficiente, havia um papel reservado à norma, um papel reservado aos fatos e um papel específico reservado para o Juiz. A norma trazia em si a solução que o constituinte ou o legislador havia concebido abstratamente para resolver os problemas. Os fatos existiam para serem subsumidos àquela norma, para que se produzisse o silogismo que resultava na decisão jurídica. A norma era a premissa maior, os fatos a menor e a decisão a conclusão. O juiz, no modelo tradicional, era o profissional que desempenhava uma função técnica de conhecimento. Relevar no caso concreto a solução que estava pronta na norma jurídica. Para bem ou para mal, este tempo passou. Muitas situações ainda podem ser resolvidas pelo método tradicional da subsunção, mas não na interpretação de casos difíceis ou na interpretação tributária constitucional em geral.

Tome-se em consideração que a transformação do direto da civil law em nada tem a ver com aquele direito imaginado pelo positivismo científico. Nada mais tem a ver com o conceitualismo, nada tem mais a ver com princípios gerais que permitem a dedução ou com conceitos gerais elaborados que permitem a dedução de regras para todos os casos imaginados, ao contrário, a partir do impacto do constitucionalismo, deixou-se muito claro que as decisões judiciais têm que estar abertas aos valores morais, aos valores políticos e assim por diante. Frente a evolução da teoria da interpretação e da clara dissociação entre texto e norma ou entre dispositivo legal e resultado da interpretação, do impacto do constitucionalismo e o emprego cada vez mais difundido da técnica legislativa dos conceitos indeterminados, obviamente não há mais como se crer que é possível falar em declaração do exato sentido da lei. As normas são compreendidas como um resultado da construção de sentidos por parte do intérprete, de modo que nenhuma norma está expressa no corpo do texto, pronta para ser aplicada. O que existe, são normas que podem ser construídas com maior ou menor esforço interpretativo, tendo-se em vista as demais leis existentes no ordenamento, sobretudo, os direitos fundamentais.

A decisão que interpreta, a decisão em que o juiz valora, inclusive elegendo diretivas interpretativas e opta por um dos resultados da interpretação derivados da atividade de interpretar, evidentemente não pode ser pensada como uma decisão que extrai o sentido da lei. Esta é uma decisão que constrói o sentido do texto jurídico e necessita ser explicitada, sobretudo quanto aos argumentos utilizados para se chegar a determinado resultado. A decisão que atribui sentido ao direito, exatamente porque parte do pressuposto de que aí há,

além do texto, valoração e vontade, no âmbito de toda a estrutura do Poder Judiciário, deve ser definida como certa ou errada pelas Cortes Supremas ou em outras palavras, cabe às Cortes Supremas atribuírem sentido ao Direito ou, como se queira, pelo menos definirem o sentido do direito. Infelizmente, não há como organizar o ordenamento jurídico de outra forma, senão a que concebe a palavra final sobre a sua significação, dos textos jurídicos, à última instância do Poder Judiciário, no caso brasileiro, pelo Supremo Tribunal Federal.

A indigitada decisão que define o sentido do Direito não pode ser compreendida como uma consequência lógica da regra interpretada, uma derivação da formulação legislativa, uma vez que elabora algo que não existia antes do início da interpretação. É por isso mesmo que se pode dizer que a decisão que atribui sentido ao Direito agrega algo de novo à ordem jurídica, tem autonomia em face do texto legal, embora seja construída a partir do texto legal. Mas ao agregar algo de novo à ordem jurídica e se colocar ao lado da ordem legislada, a decisão se insere numa ordem jurídica de maior amplitude, em uma ordem jurídica formada pela lei e pelas decisões da Suprema Corte.

As decisões da Suprema Corte brasileira, portanto, exatamente porque têm por objetivo permitir o desenvolvimento do direito e não corrigir a legalidade das decisões, não interessam apenas, como se imagina ainda no Direito brasileiro, ao recorrente e ao recorrido, mas à toda sociedade. Não interessa apenas a parte dispositiva da decisão ou do acórdão, coisa julgada que qualifica a parte dispositiva da decisão. Interessa, isso sim, os motivos que explicam as razões da questão de direito, ou seja, interessam os chamados fundamentos que determinam a decisão, os motivos que permitem o alcance da solução do caso, dos fundamentos determinantes ou na transcendência dos fundamentos e em alguns casos em eficácia vinculante dos fundamentos da decisão.

É evidente que não se pode atribuir eficácia vinculante apenas à parte dispositiva de uma decisão como se cogita em parte da jurisprudência brasileira, pois, se assim fosse, ela não serviria para nada. A eficácia vinculante só pode ter a ver com os fundamentos do acórdão, com a *ratio decidendi*, não com a parte dispositiva já protegida pela coisa julgada material. É imperiosa a correlação lógica entre eficácia transcendente dos motivos determinantes, eficácia vinculante das razões, *ratio decidendi* e a parte dispositiva da decisão, seja no controle de constitucionalidade ou em quaisquer decisões de tribunais ou juízes. As decisões das Supremas Cortes têm que ter eficácia vinculante porque elas devem afirmar o sentido do direito, afirmar os motivos que levaram à solução do caso, motivos estes que interessam a

todos, que orientam a sociedade e que devem servir como guias para resolução dos conflitos pelos tribunais ordinários. Isso não é privilégio do STF, a despeito de, neste trabalho, apenas as decisões deste tribunal serem analisadas, objetivando-se descobrir, se o Tribunal atualmente, explicita a argumentação utilizada para se chegar a determinada conclusão.

O objetivo principal do presente artigo, será analisar as decisões do Supremo Tribunal em matéria tributária que tiveram seus efeitos modulados, para encontrar em seus fundamentos, a justificativa argumentativa supostamente trazida pela constituição, para que o Estado locuplete-se com recursos arrecadados através de leis inconstitucionais, ou seja, uma declaração de inconstitucionalidade tenha seus efeitos modulados.

2. A NORMA

Entendemos o Direito como um fenômeno comunicacional[1]. Calcado nos ensinamentos de Lourival Vilanova, aprimorado por Paulo de Barros Carvalho, o Construtivismo Lógico permite uma aproximação mais detalhada do fenômeno jurídico pelo sujeito. As estruturas mínimas normativas, somadas à análise de outras estruturas integradas ao contexto axiológico dos sujeitos cognoscentes, constituem o sistema do direito positivo. Como afirma o professor Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2014, p. 5), "no plano semiótico, é imprescindível que as referências sintáticas e semânticas estejam acompanhadas da pragmática". O conceito de norma será tomado neste trabalho, no sentido de ser esta a significação que o intérprete constrói por meio de um processo complexo que se inicia com a leitura do texto legal, passa pela associação do texto com ideias e noções pré-concebidas pelo intérprete e se finda com a formação de um juízo, que se revela verbalmente como uma proposição. A linguagem é, portanto, condição para a apreensão intelectual do fenômeno jurídico e, ao mesmo tempo, é considerada objeto de avaliação do próprio direito.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, Direito Tributário, Linguagem e Método, 2008, p. 183):

> "Ora, como todo texto tem um plano de expressão de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente

[1] Conforme Paulo de Barros Carvalho (1999 *apud* LINS, Robson Maia. **Controle de Constitucionalidade da norma tributária – Decadência e Prescrição.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 45.), "o giro linguístico é uma vertente da filosofia da linguagem que rediscute os conceitos de verdade com olhos bem voltados para a linguagem, cuja função, longe de ser meramente descritiva de qualquer realidade dada, é constitutiva dessa realidade. Por isso, anota-se como traço principal dessa escola a auto-referencialidade da linguagem, ou seja, a linguagem descrevendo a realidade a construir, independentemente do "dado" objetivo que descreve. Assim, a realidade, que até então era dominada pelo homem, passa a ser por ele mesmo constituída em forme de linguagem.

> para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contato com a *literalidade textual*, com o *plano dos significantes* ou com o chamado *plano da expressão*, como algo *objetivado*, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para construir um domínio. Se retivermos a observação de que o direito se manifesta sempre nesses quatro planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos, o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação) e dos vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas – e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem – não será difícil verificar a gama imensa de obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, na *trajetória da interpretação.*"

Nesse passo, a construção de sentido que compatibiliza as diversas ordens emanadas pelo Poder Público pode ser visualizada como um processo em que a norma jurídica é o resultado a que se chega como produto final da interpretação. Tal resultado, muita vez, extrapola os limites de um diploma legal a fim de obter a construção do sentido harmônico com todo o ordenamento jurídico. Assim, já observara o professor Lourival Vilanova (Vilanova, 2000, p. 181), o legislador não é sujeito racional que põe normas segundo estruturas bem construídas logicamente. Por isso, muitas vezes, num artigo de lei, ora ele é norma simples, mas completa; ora incompleto, contendo mais de uma norma; ora ele é norma bastante em si, ora integrante de uma série de outras normas, distribuídas em setores e subsetores do direito. Como se nota, o desafio da dogmática jurídica é formular uma teoria descritiva que permita conhecer as normas válidas de um sistema jurídico e identificar as possíveis relações de subordinação e coordenação existentes entre elas.

Assim, conforme afirma o professor João Maurício Adeodato (Adeodato, 2011, pp. 8-9), o problema da norma para a filosofia do direito pode ser assim resumido: como é que uma

previsão geral de decisão para um conflito futuro e individual, um símbolo linguístico como um texto legal ou contratual (mas também gestos, palavras, imagens), pode garantir a "adequação", a "justiça", a "racionalidade" dessa mesma decisão? Em outras palavras, em que medida a previsão normativa genérica e idealizada controla a decisão única e concreta?

Para Kelsen, a norma fundamental, baseada na norma hipotética fundamental seria o critério generalizador para a organização do direito no sistema. Ocorre que, o modelo piramidal, a despeito de facilitar a compreensão do direito, transmitindo a convicção de que o mesmo seja ordenado e completo, não atende mais ao modo como se organiza a sociedade moderna. E mais, o aplicador das regras pode ir além da legalidade, criando elementos que não estão contidos na pirâmide, como é o caso da modulação de efeitos no controle de constitucionalidade que, muita vez, vai além da legalidade.

Diante deste cenário, onde a busca regressiva da norma fundamental na aplicação do direito não encontra seu fundamento de validade, é necessária a criação de outros mecanismos como critérios generalizadores para a fundamentação do direito, não se falando mais em sistema, mas sim em rede. O direito passa a ser visto como um conjunto de subconjuntos (valores, normas e fatos). Quando o mecanismo da legalidade não dá mais conta de fundamentar o direito, a efetividade rompe com o raciocínio da norma fundamental (legalidade), a fim de manter o sistema "vivo", não permitindo o colapso ou "quebra" do sistema. Para que o rompimento da legalidade ocorra e aconteça a conformação entre os mecanismos da efetividade e legalidade, nasce um terceiro mecanismo, qual seja, a legitimidade. Apenas aqueles autorizados pela legalidade poderão romper com ela.

Assim, para realizar a passagem de um mecanismo para o outro (legalidade/efetividade/legitimidade), um quarto mecanismo se apresenta, a calibração, que dá coesão ao sistema. Este último mecanismo labora com regras de justificação, seja porque em determinados casos aplica-se a legalidade e em outros deve-se priorizar a efetividade. É quando entra em cena a legitimidade da autoridade que opta por um ou outro mecanismo para a solução do caso concreto e impõe-se, a nosso ver, a criação de um instrumento de controle dessa decisão, especialmente tendo-se em vista os direitos fundamentais do cidadão que, a nosso ver, seria o paradigma final desse controle a caracterizar o sistema jurídico.

As regras de justificação são fundamentadas em lugares comuns, tais como, a hierarquia, anistia, equidade, justiça de transição, entre outros que, muita vez, não se encontram sequer positivados, mas possuem força para o convencimento das pessoas em geral e também

dos próprios operadores do direito. Desta feita, passamos de uma concepção de direito como sistema fechado, isto é, como um conjunto de normas, para uma concepção de sistema aberto, capaz de captar as mudanças da realidade sociológica, bem como dos conteúdos de signos utilizados como lugares comuns do direito. A organização do sistema do direito em rede, torna-o aberto, móvel e sem a necessidade de uma norma fundamental como base para sua organicidade. Aliás, por este ângulo, pode-se falar não em uma única, mas em uma pluralidade de normas fundamentais.

Demais disso, tomemos o vocábulo racional como sendo método de observação do direito baseado exclusivamente na razão, ou seja, um método que objetiva torná-lo mais eficiente. Nesse passo, o direito como ciência humana, pode ou não ser considerado um sistema racional. Com efeito, em comparação com as ciências naturais, se considerarmos que apenas existirá racionalidade se, em razão de um método científico, todas as experiências realizadas (subsunção do fato a norma) nos levariam a um mesmo resultado, nos pareceria irreal a afirmação da existência de uma racionalidade no direito, eis que, pragmaticamente, existe grande disparidade na aplicação do direito pelos seus diversos intérpretes.

Entretanto, se considerarmos que a racionalidade do sistema, não está no resultado dos julgamentos, mas sim na dinâmica de mecanismos (legalidade, efetividade, legitimidade e calibração), podemos afirmar uma racionalidade metodológica do direito, contudo, ainda carente de um mecanismo de controle do uso da calibração, a nosso ver estampada no artigo 27 da Lei 9.868/99 que permite a Suprema Corte brasileira a manutenção de efeitos de norma contrária ao texto constitucional.

Cumpre observar, por derradeiro, que a heterogeneidade na aplicação do direito brasileiro é estruturada em grande medida pela atuação do Supremo Tribunal Federal. Seja no caso da modulação de efeitos, ou em outros julgados, ficamos com a impressão de que quando quer a autoridade, independentemente da legalidade, impõe-se um valor e um interesse que é efetivado em razão da legitimidade, não em razão da razoabilidade presente no meio social ou em razão dos direitos fundamentais.

3. A MODULAÇÃO DE EFEITOS

Em razão do objetivo do presente trabalho ser a análise de acórdão onde ocorreu a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade em matéria tributária e diante da limitação de páginas a ele imposta, faremos um corte metodológico para abordar apenas os

casos julgados pelo Supremo Tribunal Federal sem, contudo, qualquer incursão quanto à origem do controle de constitucionalidade no Brasil ou em relação aos modelos de controle de constitucionalidade que inspiraram o sistema brasileiro e suas características. Antes, porém, breves palavras acerca da modulação de efeitos prevista no artigo 27, da Lei 9.868/99. Tal artigo determina que o Supremo Tribunal somente poderá excepcionar a regra da nulidade da lei inconstitucional por maioria qualificada de dois terços dos votos dos membros do tribunal, ou seja, oito dos onze ministros.

À primeira vista, o requisito formal em tese, permitiria a aplicação da modulação de efeitos das decisões exclusivamente às ações do controle concentrado, quais sejam, ADIs, ADCs e ADPFs, já que julgadas pelo pleno do tribunal originariamente. Ocorre que, conforme afirmamos alhures, o Supremo Tribunal vem aplicando a modulação de efeitos também ao controle difuso no julgamento de recursos extraordinários, mas não pelas turmas, que são compostas por cinco ministros, mas sim pelo tribunal pleno atendido o requisito de dois terços, diante da relevância do caso concreto o que, a nosso ver, preserva a higidez do dispositivo. Nesse sentido, temos o voto do Min. Gilmar Mendes[2] que vaticina:

> "(...) o artigo 27 da Lei nº 9.868, bem apontado pelo ministro relator, na verdade apenas explicita, estrutura e declara o que o Tribunal pode fazer a partir do próprio texto constitucional"

Superada a análise do requisito formal, resta analisarmos os requisitos materiais presentes na legislação, que permitem ao Supremo modular os efeitos de sua decisão. A redação do artigo 27 da lei 9.868/99, impõe aos ministros julgadores a justificação da relativização do princípio da nulidade, às razões de *segurança jurídica* e *excepcional interesse social*. Talvez este seja o maior desafio presente no atual contexto da doutrina e jurisprudência pátrias no que tange ao controle de constitucionalidade, qual seja, a fixação do conteúdo de significação destes dois conceitos jurídicos indeterminados.

Como observa Ana Paula Ávila (Ávila, 2009, p. 61):

> "*Esse problema reforça a manifestação de parte da doutrina, que considera a norma inconstitucional por romper com o dogma da nulidade da norma inconstitucional e, como consequência, com a própria supremacia da Constituição. No entanto, esta conclusão está baseada em análise superficial e restrita do artigo 27, que*

[2] RE n° 442.683/RS

> *desconsidera que esse mesmo dispositivo pode ser aplicado de modo constitucional, salvaguardando os direitos fundamentais do indivíduo, ou inconstitucional, fazendo prevalecer, sobre aqueles direitos, interesses que não encontram abrigo no ordenamento constitucional. Isso remete ao problema da inconstitucionalidade in concreto, ou seja, daquela que resulta não da norma considerada em abstrato, mas do uso que se faz dela no momento de sua aplicação. Assim sendo, muito mais importante do que a simples rejeição da norma por suposta inconstitucionalidade, é a análise de sua aplicabilidade conforme a Constituição."*

Revela notar, que ao tomarmos os exemplos de aplicação arbitrária pelo Poder Judiciário brasileiro de conceitos indeterminados de forma muitas vezes claudicante, *v.g.*, interesse público, boa-fé, força maior, urgência e relevância, faz-se imperiosa a fixação expressa e clara dos conceitos jurídicos de *segurança jurídica* e *excepcional interesse social*, para se evitar a excessiva discricionariedade por parte dos componentes do Supremo Tribunal Federal eis que hoje não há qualquer homogeneidade na aplicação desses conceitos indeterminados, muito menos a necessária justificação, restrita a razões de ordem normativa em benefício aos direitos individuais fundamentais, pelos ministros. Como doravante se verá, as decisões em matéria tributária objeto de modulação temporal de efeitos pelo Supremo Tribunal analisadas neste trabalho, ao contrário do que se preconiza aqui, têm considerado na maioria dos votos, argumentos políticos, econômicos - consequencialistas ou meramente pragmáticos como fundamentos para a necessidade de modulação. E mais, a questão dos direitos fundamentais, sequer vem a baila na ratio decidendi contemplada nos votos dos ministros daquela corte, o que de per si, prejudicaria a legitimidade de tais decisões.

4. A *RATIO DECIDENDI* DO JULGAMENTO

Como afirmado alhures, não há até o momento, a fixação semântica pelo Supremo Tribunal Federal dos conceitos de Segurança Jurídica e Excepcional Interesse Social, nos votos dos ministros em julgamentos de inconstitucionalidade em matéria tributária. Concordamos que tais conceitos jurídicos são indeterminados e devem ser locupletados no julgamento dos processos a depender da matéria versada. Sem embargo, no que tange a sua aplicação pelo Tribunal em matéria tributária, pensamos haver a necessidade de uma conceituação mínima que

deverá ser aplicada como regra argumentativa a todos os casos submetidos a julgamento pelo Tribunal, sob pena de se contrariar o princípio constitucional da isonomia.

Em casos até o momento julgados pelo STF, v.g, Recurso Extraordinário nº 559.943-4, Recurso Extraordinário nº 559.937, Recurso Extraordinário nº 377.457-3, ADI 429, ADI 3.660-2 e ADI 4.628, que debateram a modulação em matéria tributária, salta aos olhos tal necessidade, pois quando se constata sua efetiva aplicação, verifica-se que as razões lançadas pelos ministros em seus votos ferem direitos fundamentais do cidadão, como por exemplo, a modulação para se evitar o ajuizamento de múltiplos processos de repetição de indébito, sem qualquer argumentação com base na Constituição Federal a justificar uma regra de preferência entre direitos fundamentais.

Para demonstrar o afirmado acima respeitando o limite de páginas imposto neste trabalho, analisaremos apenas em um dos casos acima citados os elementos considerados determinantes pelo STF para que os efeitos de sua decisão fossem ou não modulados. Com o intuito de verificar o que a corte entende por segurança jurídica e excepcional interesse social, procuraremos fazer um pequeno relato da questão concreta discutida nas decisões selecionadas e de como a modulação se deu ou não em cada caso baseado nas razões dos votos proferidos pelos ministros. Ressalte-se que a análise da decisão aqui descrita deve se restringir à questão da modulação não avançando com profundidade nas razões de mérito do julgado.

O método utilizado para a análise da decisão, levará em consideração a teoria normativa da argumentação a fim de se verificar se as regras nela previstas foram ou não atendidas. Para tanto, a verificação se existe ou não um discurso racional nos votos proferidos, importará no seu enquadramento aos seguintes quesitos: (i) O que é feito?; (ii) Como é feito?; (iii) Com base no que é feito? (iv) Por que é feito?; (v) Todo tratamento diferenciado entre pessoas está devidamente justificado?

Para a coleta do material analisado, foram eleitos os seguintes critérios: (i) serem as decisões proferidas pelo plenário do STF em controle concentrado/difuso de constitucionalidade; (ii) versarem sobre a instituição de tributos e/ou incentivos fiscais; (iii) debaterem os votos a modulação de efeitos da decisão prevista no artigo 27 da lei 9.868/99.

5. ANÁLISE DO CASO

Recurso Extraordinário nº 559.943-4 Rio Grande do Sul – MODULAÇÃO DE EFEITOS

Matéria: **Inconstitucionalidade dos prazos de Prescrição e Decadência regulados pela Lei Ordinária 8.212/1991. Necessidade de Lei Complementar.**

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea *b*, *in fine*, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeitos *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8212/1991. 5. Recurso Extraordinário ao qual se nega provimento.

5.1 Análise dos argumentos contidos nos votos sobre a modulação de efeitos da decisão

5.1.1. Análise do Voto do Ministro Gilmar Mendes:

O ministro em seu voto, ao propor a modulação de efeitos “ex nunc” da decisão, sequer menciona os requisitos contidos no artigo 27 da Lei 9.868/99, quais sejam, razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Para este julgador, o fundamento pelo qual a decisão deve ser modulada seria não devolver aos contribuintes os valores recolhidos durante a vigência da norma, salvo para as ações ajuizadas antes da conclusão do presente julgamento, evitando-se o ajuizamento de novas ações de repetição de indébito de contribuições previdenciárias pagas após o prazo prescricional de 5 (cinco) anos, ou seja, *in casu*, os contribuintes devem suportar o ônus do recolhimento de tributos cobrados com base em prazo prescricional inconstitucional.

5.1.2. Análise do Voto da Ministra Cármen Lúcia:

A ministra Cármen Lúcia, como se lê no inteiro teor do julgado, se limita a acolher o pedido de modulação com os mesmo efeitos atribuídos pelo Ministro Gilmar Mendes,

passando ao largo de qualquer fundamentação/justificação de seu posicionamento. Os requisitos do art. 27 da Lei 9.868/99, sequer são mencionados em sua decisão.

5.1.3 Análise do Voto do Ministro Marco Aurélio:

O ministro Marco Aurélio é o único julgador que neste caso fundamenta seu voto sobre a modulação. Aponta em seu voto, a contradição do voto dos demais ministros do Tribunal em relação ao caso do crédito de IPI alíquota zero, eis que, naquele caso, a modulação não foi conferida diante do argumento de que os casos já decididos pelo tribunal favoráveis aos contribuintes (ou seja, concedendo o crédito relativo à alíquota zero) não haviam transitado em julgado e assim, ao não modular, o tribunal não estaria, naquele caso, ferindo o princípio da segurança jurídica. No presente caso, em seu voto, o ministro aponta diversos precedentes do tribunal que, desde 1992, consideram imperioso o tratamento da prescrição através de Lei Complementar. Assim, ao declarar a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, o Tribunal não estaria alterando sua jurisprudência, mudando um precedente, portanto, em não havendo mudança de posicionamento do tribunal, não haveria possibilidade de modulação para a preservação da segurança jurídica. Aliás, vaticina o ministro em seu voto que "*não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos - passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte*".

O voto do ministro confirma a tese de que, quanto mais inconstitucional seja uma norma e maior seja sua arrecadação, maiores as chances do tribunal modular os efeitos de sua decisão, gerando, com isso, o locupletamento ilícito do Estado em face dos contribuintes. Ademais, o voto agora analisado, é o único que ao menos, menciona o requisito para a modulação presente no artigo 27 da Lei 9.868/99, qual seja, a segurança jurídica, reafirmando que tal requisito, não se encontra presente no presente caso.

Os demais ministros não apresentaram voto escrito sobre a aplicação da modulação de efeitos. Resultado do Julgamento:

Decisão: O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/06/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto da relatora. Votou o Presidente Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12.06.2008.

5.2. Quesitos:

5.2.1. O que é feito?

Aplicação de efeitos ex nunc à decisão que declara a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.121/91 que trata da prescrição e decadência de contribuições previdenciárias;

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.943-4 Rio Grande do Sul modulou parcialmente os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, concedendo a esta declaração efeitos a partir da decisão, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que se declarou a inconstitucionalidade.

5.2.2. Como é feito?

Por maioria de nove votos, vencido o ministro Marco Aurélio e ausente o ministro Joaquim Barbosa, o tribunal aplicou a modulação de efeitos da decisão, ressalvando as ações repetições de indébito ajuizadas antes da decisão assentada na sessão do dia 11.06.2008, nas quais não se aplicam os efeitos da modulação, a fim de autorizar os contribuintes a recuperar o que foi pago indevidamente. O requisito formal de participação de dois terços dos ministros no julgamento foi atendido.

5.2.3. Com base no que é feito?

Dentre os votos que sagraram-se vitoriosos, o único a mencionar, mesmo que superficialmente, o dispositivo legal que autoriza a modulação, qual seja, o artigo 27 da lei 9.868/99, é o ministro Gilmar Mendes que, como destacado alhures, afirmou "Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese". Verifica-se claramente na espécie que, não houve uma preocupação do Tribunal em fundamentar o quadro fático analisado dentro dos requisitos da modulação previstos na indigitada lei. As razões de eventual insegurança jurídica ou excepcional interesse social, *in casu*¸ sequer foram justificadas minimamente, o que a nosso ver, torna a decisão arbitrária eis que, a *ratio decidendi* dos julgadores não foi registrada, os fundamentos da decisão que modulou efeitos e impediu o exercício do direito de repetição de indébito dos contribuintes foram sonegados da sociedade, relativizando-se o texto constitucional ao permitir que norma que a afronte permaneça gerando efeitos no sistema jurídico brasileiro, sem qualquer justificativa que lhe dê suporte. Nesse sentido, veja-se o voto do Ministro Gilmar Mendes:

> "*Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter*

> *na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento."*

5.2.4. Por que é feito?

Novamente, o único a abordar, mesmo que superficialmente, as razões pelas quais a decisão deveria ser modulada é o Ministro Gilmar Mendes que em seu voto registra "estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos *nestas condições com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada ação antes da conclusão do presente julgamento."*

Resta evidente que o tribunal modulou os efeitos da decisão a fim de evitar o ajuizamento de ações de repetição de indébito fundadas na decisão do Supremo que declarou a inconstitucionalidade dos prazos prescricionais e decadenciais em matéria de contribuições previdenciárias, o que a nosso ver, não pode sustentar a indigitada modulação ferindo de morte o texto constitucional. A motivação para a modulação explicitada, evidencia a ausência de fixação do conteúdo semântico das expressões "segurança jurídica" e "excepcional interesse social" para que o tribunal utilize o dispositivo de calibração previsto no artigo 27 da lei 9.868/99, eis que afastar a possibilidade de ajuizamento de ações ou a multiplicidade destas, trata-se de argumento extrajurídico mais afeto a questões de política judiciária, evitando-se um grande número de novos processos que, em tese, assoberbariam os tribunais em detrimento do direito fundamental do contribuinte de ver devolvidos valores cobrados em afronta ao texto constitucional.

Não obstante tenha o Ministro Gilmar Ferreira Mendes alegado a possibilidade de repercussão e insegurança jurídica para fundamentar a modulação parcial do *decisum*, não expôs no caso em tela quais seriam essas repercussões, nem ao menos as razões para a eventual configuração de insegurança jurídica.

5.2.5. Todo tratamento diferenciado entre pessoas está devidamente justificado? Há tratamento? Há justificativa para isso?

No voto proferido pelo ministro Gilmar Mendes, o fato de impedir a repetição de indébito por parte dos contribuintes, ressalvando-se aqueles que já haviam ajuizado a ação antes da conclusão do julgamento, a nosso ver, é tratamento diferenciado entre pessoas, quais sejam, contribuintes que acionaram o Judiciário antes do julgamento datado de 11.06.2008 e contribuintes que aguardavam a decisão do tribunal para manejar a ação a fim de se obter a devolução dos valores. Neste espeque, verifica-se que o voto proferido sequer indica as razões pelas quais tal tratamento diferenciado deveria ser prestigiado. Afasta-se a decisão da igualdade constitucional, pois impõe tratamento diferenciado entre pessoas em iguais condições sem qualquer justificativa para tanto.

O voto do ministro Marco Aurélio que nesta decisão restou vencido, destaca outro tratamento diferenciado entre pessoas em iguais condições, quando afirma que o tribunal em matéria tributária, no caso dos créditos de IPI provenientes de alíquota zero e isenção, não modulou os efeitos da decisão em que denegou o seu creditamento, a despeito da existência de decisões anteriores do próprio tribunal em sentido contrário. Assim, ao nosso no sentir, o tribunal ao modular os efeitos neste julgamento, estaria por tratar diferentemente pessoas sem a devida justificativa, ferindo a isonomia constitucional, quando, ao não permitir o creditamento favorável aos contribuintes, não modulou os efeitos da decisão em benefício do Estado e no caso em análise, ao declarar inconstitucional uma lei que era base para a cobrança de tributos (contribuições previdenciárias), modula os efeitos da decisão, também em benefício do Estado, sem qualquer justificativa amparada no direito positivo.

Assim aduziu o Ministro Gilmar Mendes:

> *"Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada ação antes da conclusão do presente julgamento."*

Todavia, justificativas outras para tal diferenciação não foram apresentadas pelos Ministros julgadores, afrontando-se o texto constitucional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com efeito, a atividade de interpretar realizada pelos componentes do Supremo Tribunal Federal na interpretação dos conceitos indeterminados de *segurança jurídica* e

excepcional interesse social, devem materializar a proteção dos direitos fundamentais e a manutenção dos efeitos de norma declarada inconstitucional (*ex nunc* ou *prospectivos futuros)* deveria ser realizada, apenas, se os efeitos desta decisão prestigiassem os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, tais como, à liberdade, à propriedade, à igualdade, à livre concorrência ou qualquer outro direito designado pelo texto constitucional como fundamental, impondo-se a modulação de efeitos das decisões pelo Tribunal como dever e não como mera faculdade.

O Supremo Tribunal no julgamento analisado, não se manifestou sobre os pressupostos materiais impostos pela lei 9.868/99, restando ainda hoje sem conceituação as expressões segurança jurídica e excepcional interesse social no que tange ao direito tributário. Vimos que o STF as emprega de acordo com um juízo de mera conveniência, sem adotar qualquer padrão decisório ou mesmo regra de prevalência entre direitos fundamentais, construindo seus argumentos a favor e contra a modulação, baseado em juízos subjetivos, na maioria das vezes, econômico-consequencialistas. O tribunal não justifica argumentativamente de maneira adequada os limites que impõe à modulação de efeitos em um caso concreto, deixando transparecer que a modulação em matéria tributária é uma decisão exclusivamente política, sem quaisquer tipos de exigências e *self-restraints*[3], que evitariam eventuais abusos.

Para nós, a modulação de efeitos nas decisões em matéria tributária não está autorizada pela Constituição Federal, especialmente quando seja a favor do Estado. Se, declarada a inconstitucionalidade de leis instituidoras de tributos, a modulação de efeitos da decisão (ex nunc ou prospectivos futuros) gera o locupletamento ilícito do Estado, ferindo os direitos fundamentais à propriedade, segurança jurídica e boa-fé dos cidadãos contribuintes.

Assim, é fundamental ultrapassar uma objetividade semântica baseada no conceito de objetividade como referência a algo ou como propriedade de algo independente do sujeito, para uma objetividade metodológica ou discursiva para que as regras da objetividade sejam transparentes, delimitando-se os campos de aplicação dos princípios, especialmente, o princípio constitucional da segurança jurídica e o conteúdo (significado) da expressão "excepcional interesse social" em relação à modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade das leis tributárias.

[3] Trata-se de expressão comumente empregada pelo constitucionalismo norte-americano para se referir aos limites que sua Suprema Corte impõe a ela própria, no âmbito do exercício da jurisdição de natureza constitucional. Ao fazê-lo, a corte norte-americana se vale de duas idéias-base: a separação de poderes e o princípio republicano. Cf. Alexander Mordecai Bickel, The least dangerous branch: the Supreme Court at the bar of politics, 2. ed., New Haven: Yale University, 1986, p. 53.

Na sociedade brasileira atual, exige-se objetividade, independência, correção, invariância e critérios para que o julgamento possa ser controlado e não gere interferência do julgador no objeto do julgamento. O objeto da interpretação são textos normativos e tais textos são ambíguos, polissêmicos, defectivos. Após a construção da norma, ela terá de ser aplicada ao caso concreto. E o que está entre o texto objeto de interpretação e o intérprete aplicador? O método, o argumento e uma regra de prevalência entre os argumentos.

Podem-se adotar argumentos literais (significado das palavras - sintático), a contrario sensu, genéticos (investigam a formação do dispositivos) históricos (remontam o momento em que o dispositivo foi concebido), teleológicos, interpretação extensiva, restritiva, prudenciais (como a analogia, equidade, natureza das coisas), interpretação conforme ou adequadora, argumentos consequencialistas, sistemáticos (texto e contexto: constância ou inconstância terminológica). E se os argumentos entrarem em conflito? Existe uma primazia de determinados argumentos sobre outros, a nosso ver no caso de normas tributárias, a prevalência dos direitos fundamentais da isonomia, propriedade, boa-fé e segurança jurídica sobre outras normas, inclusive de hierarquia constitucional. O sentido sempre é resultado da interpretação, mas a interpretação depende do que é feito (descrevendo, decidindo ou criando), qual a técnica, qual o argumento e qual a primazia entre os argumentos que estão sendo utilizados. O sentido da norma depende de uma prática argumentativa, é o resultado da interpretação e precisa ficar demonstrado pelo julgador de forma transparente.

Assim, entre o texto e a norma temos o estatuto lógico da interpretação (se decisão, se descrição, se construção), existe a técnica argumentativa, existe o tipo de argumento utilizado e a regra de prevalência entre os argumentos.

Desta feita, o resultado da interpretação precisa descrever o que está sendo feito, porque está sendo feito, como está sendo feito e com base no que está sendo feito. Somente justificando sua decisão, o julgador demonstra ao seu auditório (a sociedade) o caminho pelo qual concluiu pela prevalência de um ou outro direito. Exige-se hoje a independência do sujeito com relação aos critérios do julgamento do objeto, não objetividade semântica, mas objetividade discursiva e metodológica.

Discutimos hoje a segurança jurídica do procedimento discursivo e não mais a segurança de conteúdo. Sendo assim, a questão da objetividade passa a ser centrada na publicidade da argumentação. Se no julgamento em sua parte dispositiva é apresentado apenas o resultado da interpretação, sonegando da sociedade o processo que foi utilizado para se chegar a este resultado, impossível que esta mesma sociedade manifeste sua inconformidade de maneira articulada, a demonstrar o que está errado na decisão ou porque está errada. Se

somente o resultado é apresentado e este apenas se limita a referir-se a fonte que por sua vez não possui um significado em si, esta referência é inócua, eis que dois julgadores podem fazer referência à mesma fonte e chegar a conclusões diversas. Assim, a argumentação não pode ser eivada de falácias, de caprichos ou de argumentos de autoridade.

Objetividade é a independência dos critérios de julgamento do objeto. Correção é o acesso de maneira transparente e pública ao processo por meio do qual se chegou ao resultado. Invariância é oferecer razões de maneira transparente para que o atingido possa concordar ou manifestar seu desacordo de maneira articulada. É preciso conseguir participar da decisão dialogando com o julgador. O direito não é um objeto mas uma atividade, uma prática argumentativa!! Como restou evidente da análise dos julgados realizada nesta pesquisa, hoje cada um dos ministros julgadores, de acordo com seu livre convencimento chega ao resultado que bem entender e não precisa informar de maneira transparente o processo que levou a chegada da conclusão. Hoje cada um dos ministros do Supremo dá sua opinião pessoal acerca das questões que envolvem a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei tributária!

Assim, o problema hoje deixa de ser das fontes do direito e passa a ser um problema de processo argumentativo que hoje é utilizado silenciosamente e deve ser de maneira transparente e pública. O cidadão contribuinte não consegue compreender o que está posto pelas fontes, não consegue confiar no direito, pois aquilo que é exercido no passado é objeto de frustração no presente e muito menos consegue prever consequências que serão aplicadas no futuro a atos praticados no presente.

Precisamos de uma tradição argumentativa estruturada, em que o julgador para fundamentar, deve dizer o que é feito, como é feito, com base no que é feito e porque é feito e a que resultado chegou. Sem esses elementos não se fundamenta uma decisão. Sem fundamentação não se pode gerar desacordos fundamentados, não se garantindo a segurança jurídica e sem segurança jurídica, não há Estado de Direito. Passamos hoje da autoridade da fonte normativa para a autoridade da argumentação relativa a fonte normativa.

Esta pesquisa buscou demonstrar que hoje no Brasil, as decisões sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária são totalmente arbitrárias, ou seja, não há objetividade metodológica nos julgamentos. O caso analisado esclarece que os julgadores do Supremo Tribunal brasileiro nos casos que envolvem a declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, decidem atribuir efeitos *ex nunc* ou prospectivos futuros, por razões de economia do Erário ou para impedir uma “avalanche de processos ou multiplicidade de processos”. Não há um rigor metodológico para se conhecer previamente a

posição do tribunal, a interpretação que dará futuramente a questionamentos acerca da constitucionalidade de lei tributária.

7. BIBLIOGRAFIA

Adeodato, J. M. (2011). Uma Teoria Retórica da Norma Jurídica e do Direito Positivo. São Paulo: Noeses.

Ávila, A. P. (2009). A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

Ávila, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2ª edição. Malheiros. São Paulo. 2012

Barroso, L. R. (2009). Interpretação e Aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva.

_____. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 3ª edição. Saraiva. São Paulo. 2009

Bobbio, N. (2001). Teoria da Norma Jurídica. Bauru: EDIPRO.

Carvalho, P. B. (2008). Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses.

Carvalho, P. B. (2014). Algo sobre o Construtivismo Lógico Semântico. São Paulo: Noeses.

Kelsen, H. (1998). Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes.

Lins, Robson Maia. Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária - Decadência e Prescrição. Quarter Latin. São Paulo. 2005

Lorenzetti, R. L. (2009). Teoria da Decisão Judicial. São Paulo: Revista dos Tribunais.

Marinoni, Luiz Guilherme. O precedente na diimensão da segurança jurídica. In: _____. (coord.). A força dos precedentes. Podivm. Salvador. 2010

Mendes, Gilmar Ferreira; Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional. Saraiva. São Paulo. 2012.

Vilanova, L. (2000). Causalidade e Relação no Direito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

Vilanova, L. (2010). As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses.