

Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo – Instrumentos de desconstitucionalização do direito tributário

Sergio André Rocha

Mestre e Doutor em Direito. Professor Adjunto da Faculdade de Direito da UERJ. Sócio de Consultoria Tributária da Ernst & Young.

Palavras-chave: Consequencialismo. Direito Tributário. Ato normativo (inconstitucionalidade). Constitucionalidade (controle). Decisão proclamatória.

Sumário: 1 Introdução – 2 Consequencialismo e o direito tributário – 3 Modulação dos efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade de ato normativo – 4 Conclusão – Referências

1 Introdução

Uma das características marcantes do Direito Tributário brasileiro, quando comparado com outros ordenamentos jurídicos, consiste em sua base constitucional. De fato, uma das peculiaridades do nosso sistema tributário reside na existência de um grande número de regras e princípios constitucionais que regulam as relações entre os entes tributantes e os contribuintes, fazendo com que o sistema tributário nacional seja bastante rígido, com limitações claras às competências tributárias conferidas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Como observa Geraldo Ataliba, ao proceder à comparação entre o ordenamento jurídico tributário brasileiro e o de outros países, “aqui, o legislador ordinário não pode fazer nada, não contribui, não pode contribuir para moldar o sistema. O sistema já vem feito pelo legislador constituinte. A Constituição faz o sistema inteiro e se limita a dar competências bastante estritas ao legislador ordinário,

que circunscrever-se-á a desenvolver aquilo que já está fundamentalmente posto pela Constituição”.¹

Para Aliomar Baleeiro, tal constitucionalização do Direito Tributário brasileiro seria uma decorrência do federalismo aqui adotado, o qual exigiria uma maior regulação constitucional acerca das competências tributárias dos diversos entes federativos.²

No cenário acima descrito, em que a constitucionalização do sistema tributário brasileiro se apresenta como realidade, tornam-se frequentes as controvérsias surgidas entre os contribuintes e os entes tributantes cuja origem remonta à interpretação/aplicação de alguma norma sediada na Constituição Federal. Com isso, o Supremo Tribunal Federal, como Guardião da Constituição, passa a exercer uma função de extrema relevância na construção do sistema tributário, a ponto de gerar questionamentos acerca dos limites de sua atuação e da tensão democrática entre ela e a Função Legislativa.³

A importância crescente das discussões tributárias apresentadas à Suprema Corte para julgamento impulsionou o desenvolvimento do estudo de dois temas relevantes e interconexos do constitucionalismo contemporâneo: o consequencialismo como argumento para fundamentação de decisões judiciais e a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade de um ato normativo.

Segundo Ricardo Lobo Torres,

o argumento de consequência é utilizado no discurso de aplicação do direito e consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial — boas ou más — no mundo fático. Efeitos econômicos, sociais e culturais — prejudiciais ou favoráveis à sociedade — devem

¹ ATALIBA. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: ATALIBA (Coord.). *Interpretação no direito tributário*, p. 22. Conforme salienta Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu estudo sobre o controle da constitucionalidade das leis em sede tributária: “Para logo observa-se que país algum ‘constitucionalizou’ tanto o Direito Tributário. A Constituição Brasileira de 88 contém cerca de 20 artigos, 76 incisos e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios juristributários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico” (COÊLHO. *O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*, p. 247-248). No mesmo sentido: CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 44.

² BALEEIRO. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 11.

³ Sobre o tema, ver: ROCHA. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?. In: ROCHA (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 415-430.

ser evitados ou potencializados pelo aplicador da norma, em certas circunstâncias.⁴

Na visão de Heleno Taveira Tôres, o consequencialismo jurídico seria “uma decorrência da complexidade jurídica, pela progressiva abertura do ordenamento a cláusulas gerais que, em cotejo com a Constituição, estimulam o exercício consequencialista como forma de garantir julgamentos pautados pela razoabilidade, sopesamentos e coerência com a realidade social”⁵

Por outro lado, como pontua Humberto Ávila, em sua atividade judicante há situações em que o Supremo Tribunal Federal “declara inconstitucional a lei, porém restringe ao futuro ou a outro momento os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, estabelecendo, ou não, regras de transição. Enfim, o Tribunal resguarda a eficácia passada da lei inconstitucional por reconhecer que, assim procedendo, estará mais promovendo a ordem constitucional do que faria se declarasse a inconstitucionalidade da norma com efeitos declaratórios. A ‘modulação’ dos efeitos temporais das decisões consiste, pois, numa forma de ‘moderar’ os efeitos da anulação”⁶

Existe uma relação potencial entre os dois temas na medida em que o argumento consequencialista pode vir a ser o fundamento para a eventual modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Nas palavras de Fábio Martins de Andrade, “o campo limitado da modulação, que sempre há de ser aplicado como medida excepcional à luz de circunstâncias específicas da situação apresentada, pode e deve levar em conta o argumento pragmático ou consequencialista”⁷

Diante desses comentários, surgem duas questões das quais nos ocuparemos neste texto:

- Há de fato espaço para o argumento consequencialista como fundamento expresso de decisão do Supremo Tribunal Federal na esfera tributária?

- É possível a modulação dos efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade de ato normativo tributário?

A análise desses temas será o objeto deste breve estudo.

⁴ TORRES. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: TÔRES (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 Anos da ABDF*, p. 200.

⁵ TÔRES. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*, p. 459.

⁶ ÁVILA. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, p. 496-497.

⁷ ANDRADE. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*, p. 23.

2 Consequencialismo e o direito tributário

É um truísmo afirmar que o julgador, ao exercer a função jurisdicional, leva em conta as consequências de sua decisão. Temos escrito bastante sobre a situação atual da interpretação jurídica.⁸ Superado o conforto ilusório das teorias formalistas, vivemos um período em que o processo de interpretação/aplicação do direito, desenvolvido nos marcos do pós-positivismo e de teorias como a argumentação e a ponderação de bens, interesses e valores, traz para o debate concreto todos os tópicos relevantes para a tomada de uma decisão, inclusive as suas consequências sociais, políticas e econômicas.

Porém, no campo do consequencialismo, não estamos discutindo as motivações internas do julgador, mas sim a fundamentação de sua decisão. Como leciona Marciano Seabra de Godoi, “no Direito, o consequencialismo é geralmente relacionado ao tema da justificação ou da fundamentação das decisões judiciais. Um adepto do consequencialismo jurídico (que pode ser um juiz, um jurista, um advogado) prefere (dentre várias possíveis) ou fundamenta uma decisão judicial avaliando as suas consequências (sociais, econômicas) em comparação com as consequências de decisões alternativas”⁹.

No Direito Constitucional em geral, o tema do consequencialismo assume contornos que fogem ao escopo do presente artigo. Nosso foco é a aplicação de argumentos consequencialistas como fundamentação de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade de atos normativos tributários.

Nessa seara, o principal argumento consequencialista apresentado pela Fazenda Pública é de ordem financeira, fulcrado na manutenção do equilíbrio orçamentário e a incapacidade do Erário de (a) fazer face à despesa decorrente da restituição dos tributos indevidamente recolhidos pelos contribuintes, ou (b) de renunciar ao recolhimento de determinado tributo.

Alguns autores têm sustentado que, dentro de certos parâmetros, o consequencialismo é positivo e passível de ser utilizado como fundamento de decisões do STF em matéria tributária.¹⁰ Essa não é, contudo, a nossa opinião.

⁸ Ver: ROCHA. *Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda*, p. 93-130; ROCHA. *Evolução histórica da teoria hermenêutica: do formalismo do século XVIII ao pós-positivismo*. In: ELALI; MACHADO SEGUNDO; TRENNEPOHL (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*, p. 165-214.

⁹ GODOI. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 287.

¹⁰ Ver: CEZAROTI. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 151; MACHADO. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 343.

Já mencionamos acima acerca do caráter constitucional do sistema tributário brasileiro. Aspecto muito bem ressaltado por Humberto Ávila reside no fato de que a Constituição Brasileira, diferentemente da Lei Fundamental Alemã, por exemplo, estabelece *regras rígidas de atribuição de competência*, que pouca margem deixam para o legislador infraconstitucional. Vale a pena transcrevermos seu comentário:

Em primeiro lugar, o “Sistema Tributário Nacional” da CF/88 é composto substancialmente de regras de competência, ao passo que o capítulo destinado ao Regime Financeiro (*das Finanzwesen*) pela Lei Fundamental Alemã apenas contém a indicação de espécies tributárias, sem a determinação dos aspectos das hipóteses de incidência. Em razão disso, a atividade do Supremo Tribunal Federal centra-se na verificação do exercício do poder no âmbito atribuído pelas regras de competência e pelos princípios tributários. O resultado disso é enorme: no Brasil, as declarações de inconstitucionalidade nesse âmbito envolvem, sobretudo, leis tributárias que extrapolam os limites traçados por aspectos da hipótese das regras de competência; na experiência do Tribunal alemão, como não há regras de competência tributárias tais como as brasileiras, a inconstitucionalidade manifesta-se pelo exercício da liberdade de configuração do legislador em desconformidade com os princípios tributários.¹¹

Como destacamos antes, na esfera tributária o argumento consequencialista pró-fisco de regra se fundamenta na necessidade financeira do Estado. Ora, considerando que o Estado cria a regra inconstitucional, o Estado aplica a regra inconstitucional e, não esqueçamos, o Estado julga a respeito da regra inconstitucional, é de se questionar se deve o contribuinte deixar de receber a proteção constitucional em razão do desvio de competência do ente federativo.

Quer-nos parecer que o argumento consequencialista fundado na necessidade financeira do Estado não é legítimo para fundamentar uma decisão a respeito da constitucionalidade de ato normativo, ou para justificar a modulação dos efeitos de tal decisão, sendo externo ao sistema jurídico. Como bem identificado por Misabel Derzi, a integração do sistema jurídico por outros sistemas seria uma forma de sua corrupção por fatores que lhe são externos. Vejamos sua lapidar lição:

Ora, o fechamento operacional do direito é essencial ao Estado de Direito e da Constituição, de modo que não é possível colher diretamente do ambiente exterior (o econômico ou político) os dados de determinação

¹¹ ÁVILA. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*, p. 521.

externa do sistema, como demonstrou Marcelo Neves. Embora os fatores externos do ambiente sejam básicos para o sistema, que cognitiva e semanticamente para eles abre-se, apenas através de seleção, acopladores estruturais e operacionais, pode o sistema convertê-los em dados próprios, geralmente adaptados e mesmo deformados e, a partir daí, atuar em processo contínuo. Exatamente por isso, é necessário identificar o que seria um certo “politicismo” das decisões judiciais, em especial do Supremo Tribunal Federal, autorizado e, não raramente, querido pelo próprio sistema, inconfundível com a heterodeterminação intolerável das decisões judiciais, como corrupção do sistema. Certa margem de escolha política, entretanto, é um fato inerente às decisões judiciais, especialmente às sentenças de Cortes Constitucionais, politicismo que não pode ser identificado como critério extrajurídico, estranho ao ambiente interno do próprio sistema jurídico. Aos leigos, o politicismo não aparece, porque somente se pode revelar na interpretação com que é convertido (em conversão autorizada pelos acopladores) internamente em conceitos jurídicos, tanto aqui em nosso País, como nos EUA.¹²

Algo que não se pode deixar de perceber é que raramente os contribuintes deixam de questionar junto ao Poder Judiciário a constitucionalidade de normas tributárias incompatíveis com a Constituição Federal, muitas vezes até mesmo valendo-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade para tanto.

Ora, uma resposta rápida por parte do Poder Judiciário, mormente nos casos em que a Ação Direta é ajuizada perante o STF, teria como efeito a redução dos efeitos financeiros da decisão judicial da Suprema Corte. Contudo, nada poderia estar mais distante da realidade. Comentamos este tema em recente texto, já citado, sobre os reflexos do protagonismo do STF na interpretação da Constituição sobre a segurança jurídica em matéria tributária:

[...] Se o protagonismo do STF na interpretação constitucional, no contexto da argumentação jurídica e com a participação no processo dos demais intérpretes da Constituição, não é uma ameaça à segurança jurídica possível na sociedade de risco, o tempo que leva para a Corte se pronunciar sobre as questões é.

Voltando às dimensões da segurança jurídica trazidas por Humberto Ávila na passagem antes transcrita, se é certo que às vezes a previsibilidade das consequências jurídico-tributárias de determinada conduta somente será possível após a manifestação do STF, é igualmente certo que, enquanto tal pronunciamento não for emitido, prevalecerão a incerteza e a insegurança nas relações entre Fisco e contribuintes.

¹² DERZI. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*, p. 44-45.

Podemos citar um exemplo. Em dezembro de 2010 foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, cujo objeto é o artigo 74 da Lei nº 2.158-35, que veiculou a regra brasileira de tributação de lucros no exterior. Passados quase 10 anos, quando este artigo foi entregue à Dialética a ação ainda não havia sido julgada pelo STF. Isso significa que há 10 anos o mercado não tem uma orientação sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do aludido dispositivo. Isso é que corrói a segurança jurídica, não o papel do Supremo Tribunal Federal em si.¹³

Vejamos. Após dez anos de trâmite de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, o que, infelizmente, não se pode chamar de exceção, faz algum sentido que argumentos de ordem consequentialista, de fundo econômico-financeiro, tenham papel na fundamentação da decisão a ser tomada pela Corte? Parece-nos que não. Essa é a realidade da maioria dos temas tributários julgados pelo Supremo Tribunal Federal. O contribuinte não foi relapso em buscar o Poder Judiciário para afastar a aplicação do ato normativo inconstitucional. O Judiciário é que, justificada ou injustificadamente, foi moroso na prestação da tutela jurisdicional. E quem deve pagar a conta, o contribuinte? Claro que não. Se o Estado Legislativo ou o Estado Executivo agiu contra a Constituição e o Estado Judiciário demorou a corrigir tal comportamento, a solução da questão não pode ser o apequenhamento da Constituição, o que somente viria a estimular a tão falada inconstitucionalidade útil.¹⁴

Como já dissemos, pode-se pretender utilizar o argumento consequentialista em determinado caso tanto para suportar a declaração da constitucionalidade de ato normativo quanto para fundamentar a modulação dos efeitos da decisão a ser proferida, de modo que esta somente tenha efeitos para o futuro. Aqui temos a interseção dos dois temas. No seguinte item analisaremos a questão da modulação dos efeitos de decisões do Supremo Tribunal Federal.

3 Modulação dos efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade de ato normativo

No dia 11 de novembro de 1999 foi publicada a Lei nº 9.868, a qual “dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal”.

¹³ ROCHA. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?. In: ROCHA (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, p. 429-430.

¹⁴ Conforme destaca Ricardo Lobo Torres, “não raro a Administração adota conduta claramente inconstitucional na expectativa de que demore ou não sobrevenha o controle judicial da constitucionalidade, o que lhe permite aumentar a arrecadação. É a inconstitucionalidade útil, que fere frontalmente o princípio da moralidade” (TORRES. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 24).

Dentre as regras introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pelo referido diploma legal, uma das mais relevantes está prevista em seu art. 27, o qual estabelece que “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

A edição da supratranscrita regra foi aparentemente bem recebida por parte da doutrina pátria. Ao examinar o texto legal em comento, Carlos Roberto Siqueira Castro aduziu que ele “exterioriza a grande contribuição congressual para o tema”¹⁵ [*dos efeitos da decisão proclamatória da inconstitucionalidade das normas no Direito pátrio*]. No mesmo sentido é o entendimento de Daniel Sarmento, para quem “a inovação introduzida pelo art. 27 da Lei nº 9.868 é, em linha geral, digna de encômios, na medida em que outorgou ao STF os poderes necessários para que este tenha como exercer, a contento, a sua missão de guardião da Lei Maior”.¹⁶

Ao que tudo indica, o entendimento dos citados constitucionalistas não é unânime no meio jurídico, tanto que o aludido dispositivo legal é objeto de duas ações diretas de inconstitucionalidade, de números 2.154 e 2.258, ajuizadas respectivamente pela Confederação Nacional das Profissões Liberais e pela Ordem dos Advogados do Brasil.

Parece-nos que nenhum dos dois entendimentos, seja o enaltecimento do art. 27 da Lei nº 9.868/99, seja o questionamento quanto à sua constitucionalidade, reflete o melhor posicionamento quanto à eficácia do dispositivo legal em comento.

Com efeito, entendemos que a melhor compreensão quanto à questão sob análise seria no sentido de que tanto a edição do art. 27 da Lei nº 9.868/99 quanto o questionamento de sua constitucionalidade são, de fato, absolutamente inócuos.¹⁷

Há de se convir que, existindo ou não a regra de que se trata, cabe exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, à falta de norma constitucional a respeito, decidir quanto aos efeitos das decisões proferidas em sede de controle da constitucionalidade de atos normativos.

¹⁵ CASTRO. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos em face das Leis nº 9.868 e 9.882/99. In: SARMENTO (Org.). *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*, p. 95.

¹⁶ SARMENTO. A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade. In: SARMENTO (Org.). *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*, p. 125.

¹⁷ Conforme salienta Paulo Roberto Lyrio Pimenta: “Parece-nos que esse dispositivo é de grande inutilidade no direito brasileiro, eis que a possibilidade de mitigação da eficácia temporal da pronúncia de inconstitucionalidade encontra-se implicitamente admitida no texto da constituição, como examinado anteriormente; sendo desnecessária, portanto, a previsão em lei infra-constitucional” (PIMENTA. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*, p. 99).

Assim sendo, é certo que, mesmo antes da vigência do art. 27 da Lei nº 9.868/99, poderia o Supremo Tribunal declarar, com efeitos *ex nunc*, a inconstitucionalidade de ato normativo, podendo, por outro lado, afastar, a qualquer momento, a eficácia dessa regra infraconstitucional. Nessa linha de ideias, assevera Carlos Roberto Siqueira Castro, em texto aparentemente redigido antes da edição da Lei nº 9.868/99 que, diante da omissão constitucional acerca dos efeitos da decisão proferida no âmbito do controle da constitucionalidade das normas, poderia a Suprema Corte construir jurisprudência que preenchesse essa lacuna existente no ordenamento jurídico brasileiro.¹⁸

Nessa ordem de considerações, é possível aduzir que a questão dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade trata-se de matéria de natureza constitucional, cabendo à Suprema Corte, em face da omissão do legislador constituinte, resolver com exclusividade a tal respeito, falecendo ao legislador infraconstitucional competência para delimitar a ação do Supremo Tribunal nesta seara.

3.1 O controle da constitucionalidade das leis no Brasil

A Constituição Brasileira de 1924 não previa o controle da constitucionalidade das leis. Com efeito, a influência das experiências inglesa e francesa, onde inexistia qualquer controle da constitucionalidade dos atos normativos, e a existência do Poder Moderador inviabilizavam o estabelecimento de um modelo de controle jurisdicional da constitucionalidade das normas.¹⁹

Com a promulgação da Constituição Republicana de 1891, sob a influência de Ruy Barbosa, foi instituído no Brasil o controle de constitucionalidade das leis. O modelo então adotado foi notadamente influenciado pelo sistema difuso norte-americano, somente podendo-se discutir a questão da inconstitucionalidade das normas no âmbito de lides interpartes. Nas palavras de Ruy Barbosa:

Óbvio é, portanto, que a ação judiciária não pode estabelecer-se, onde não houver agravo ao direito de uma pessoa. Esta condição desdobra-se naturalmente da anterior. A justiça federal não pode assumir a sua autoridade protetora da Constituição “senão quando os atos do poder legislativo, ou do poder executivo, colidirem com os direitos individuais, ou a propriedade particular. Só se pode intentar a lide, quando houver *relações individuais diretamente prejudicadas*.”²⁰

¹⁸ CASTRO. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos. *Revista Ibero-Americana de Direito Público*, p. 47.

¹⁹ COELHO. *O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*, p. 153.

²⁰ BARBOSA. *Comentários à Constituição Federal brasileira*, p. 176.

Até a edição da Emenda Constitucional nº 16 de 1965, o modelo brasileiro de controle da constitucionalidade dos atos normativos, embora tenha alternado momentos de progresso com outros de retrocesso, manteve as linhas gerais do controle difuso idealizado por Ruy Barbosa, nos moldes do sistema americano.

A partir da vigência da mencionada emenda constitucional, entretanto, institui-se no direito pátrio nova forma de controle da constitucionalidade, com a previsão da competência do Procurador-Geral da República para o ajuizamento de ação, perante o Supremo Tribunal Federal, questionando a constitucionalidade de lei em tese.²¹

Conforme salienta Gilmar Ferreira Mendes, a partir da Emenda Constitucional nº 16/65 e antes da vigência da Carta de 1988, há no Brasil um sistema “misto” de controle da constitucionalidade, com a prevalência do modelo difuso sobre o concentrado.²²

Nada obstante, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 e a ampliação do rol de legitimados para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, o método concentrado de controle passou a preponderar sobre o difuso.²³ Em consonância com o magistério de Gilmar Ferreira Mendes:

A Constituição de 1988 alterou, de maneira radical, essa situação, conferindo ênfase não mais ao sistema *difuso* ou *incidente*, mas ao modelo *concentrado*, uma vez que as questões constitucionais passam a ser veiculadas, fundamentalmente, mediante ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.²⁴

Desde a origem do controle da constitucionalidade das leis no Direito Constitucional brasileiro, tem prevalecido o entendimento no sentido de que as normas inconstitucionais são absolutamente nulas, e não apenas anuláveis, tendo natureza meramente declaratória a decisão que reconhece a inconstitucionalidade de ato normativo, à qual devem ser reconhecidos efeitos *ex tunc*.²⁵ Nas palavras de Clèmerson Merlin Clève:

²¹ MENDES; MARTINS. *Controle concentrado de constitucionalidade*, p. 40-43.

²² MENDES; MARTINS. *Controle concentrado de constitucionalidade*, p. 63.

²³ Com a reforma constitucional que criou o regime da repercussão geral (Emenda Constitucional nº 45/2004) o sistema difuso de controle da constitucionalidade voltou a ganhar relevância no Brasil.

²⁴ *Controle concentrado de constitucionalidade*, 2001, p. 64.

²⁵ Como salienta Gilmar Ferreira Mendes “o dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas” (MENDES. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*, p. 313). Também Carlos Roberto Siqueira Castro nos dá notícia do tradicional posicionamento da

A decisão judicial, seguindo a doutrina consagrada, é declaratória (declara um estado preexistente) e não constitutiva-negativa. O ato judicial não desconstitui (puro efeito revogatório) a lei tal como ocorre, por exemplo, em outros modelos de fiscalização da constitucionalidade, mas apenas reconhece a existência de um ato viciado. E, por esse motivo, a decisão produz efeitos *ex tunc*, retroagindo até o nascimento da norma impugnada.²⁶

Nada obstante, conforme já mencionado, o entendimento atual vigente acerca da retroatividade ou proatividade da decisão proferida no âmbito do controle da constitucionalidade das normas no Direito Comparado indica uma relativização casuística, no sentido de que, em atenção às peculiaridades do caso concreto, podem ser atribuídos a tal decisão efeitos *ex nunc* ou *ex tunc*. No dizer de Carlos Roberto Siqueira Castro:

De fato, no que tange à questão dos efeitos da decisão proclamatória da inconstitucionalidade, verifica-se hodiernamente que o radicalismo crônico, que marcou a afirmação histórica dos contrapostos modelos norte-americano e austríaco, cedeu vez a abrandamentos ditados pelas demandas do realismo jurídico e da justiça pragmática. Assim se fez a ponto de possibilitar saudáveis atenuações, ora na conferência de efeitos *ex tunc* no campo do controle concentrado, ora na atribuição de efeitos *ex nunc* nas searas do controle designado difuso ou de revisão judicial, às decisões proferidas nas mais diversas situações em que despontam litígios de confrontação constitucional.²⁷

É inquestionável a plausibilidade jurídica desse entendimento. Com efeito, resta evidente que tanto a retroatividade quanto a proatividade da decisão proclamatória da inconstitucionalidade de ato normativo devem ser decididas de forma casuística, tendo como fundamento o princípio da proporcionalidade e a ponderação dos interesses e valores em questão.

Adotando-se, portanto, esse critério de análise casuística dos efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade de lei, viabiliza-se o alcance do

doutrina pátria: "Por essas razões históricas que nortearam na origem a competência recursal do Supremo Tribunal Federal no campo do controle *difuso*, foi natural que a doutrina constitucionalista de nosso País estendesse ao mecanismo de controle *concentrado* os mesmos mecanismos consagrados atributos de *nulidade ab initio* da lei inconstitucional e de *retroatividade radical* quanto aos efeitos da decisão proclamatória do vício da inconstitucionalidade" (CASTRO. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos. *Revista Ibero-Americana de Direito Público*, p. 29).

²⁶ CLÈVE. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*, p. 244.

²⁷ CASTRO. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos. *Revista Ibero-Americana de Direito Público*, p. 30.

“direito justo”, cuja existência, para Karl Larenz, encontra-se estreitamente vinculada à ideia de razoabilidade.²⁸

Em resumo, a doutrina que apregoa que os efeitos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade dos atos normativos devem ser decididos à luz das peculiaridades de cada caso concreto parece refletir a louvável preocupação com a realização da justiça material, retratando, ainda, as modernas tendências hermenêuticas, consubstanciadas na teoria da argumentação, na tópica jurídica e no método concretizador.

Nada obstante, a despeito do que restou asseverado anteriormente, é de se assinalar que, se, em regra geral, a relativização dos efeitos da decisão proferida em sede de controle da constitucionalidade das normas jurídicas presta-se à concretização de imperativos de justiça material, é certo, por outro lado, que tal não é o caso no que se refere ao controle da constitucionalidade das leis fiscais no Direito pátrio, que, conforme será demonstrado a seguir, pode ser considerado como exceção a essa regra geral (da análise casuística).

3.2 Dos efeitos da decisão proclamatória da inconstitucionalidade de norma tributária no âmbito do controle da constitucionalidade das normas

Feitos os esclarecimentos anteriores, chega-se ao tema dos efeitos da decisão proferida em sede de controle da constitucionalidade das normas jurídicas, que reconhece a inconstitucionalidade de “lei tributária”.

Como vimos aduzindo, se, em outras searas do direito, a relativização casuística dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade das normas tem efeitos positivos, no âmbito do Direito Tributário os efeitos dessa doutrina são dos mais nefastos, servindo de carta branca para que o legislador infraconstitucional viole os mandamentos constitucionais, exigindo tributos em contradição com os princípios fundamentais que devem reger a atividade tributária.

Isso porque, como é sempre possível argumentar que o interesse da Fazenda Pública deve ser considerado como um interesse público superior que reflete em favor de toda a coletividade, poder-se-ia chegar à situação em que os entes tributantes poderiam instituir tributos da forma que bem entendessem, ignorando as normas constitucionais, fiando-se na declaração com efeitos pró-futuro da inconstitucionalidade do tributo.

²⁸ LARENZ. *Derecho justo*: fundamentos de ética jurídica, p. 30-31.

Dessa forma, é forçoso asseverar que a decisão proclamatória da inconstitucionalidade de lei fiscal deve possuir sempre efeitos retroativos, fulminando a norma jurídica desde a sua nascente, como forma de se conferir a devida efetividade aos princípios constitucionais tributários e às regras atributivas de competência. Caso contrário, é melhor apagar os arts. 145 a 156 da Constituição Federal.

É cediço que o legislador brasileiro muitas vezes, de forma consciente e planejada, institui ou majora tributos de forma inconstitucional.

Esse consciente agir em excesso de poder é decorrência da confiança na morosidade do Poder Judiciário, na inacessibilidade desse mesmo Poder a muitos contribuintes e na enorme dificuldade de interpretação das regras fiscais, que faz com que os contribuintes muitas vezes sequer se deem conta de que estão recolhendo aos cofres públicos tributos inconstitucionais.

Assim sendo, não há dúvidas de que, tendo em vista esse quadro fático, não há como, no Direito pátrio, conferir-se efeitos *ex nunc* à decisão proferida no âmbito do controle de constitucionalidade das leis tributárias, o que, como dito, só teria o significado de legitimar a ação inconstitucional dos entes tributantes, negando vigência a disposições constitucionais que garantem os direitos fundamentais do homem como contribuinte.

Com efeito, se estiver claro em determinado caso que o legislador infraconstitucional exerceu sua competência com excesso de poder, criando um dever tributário inconstitucional para o contribuinte, não há razão jurídica que justifique o enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública. A afirmação de que a Fazenda não tinha qualquer direito aos valores recolhidos, mas que, mesmo assim, deve permanecer com eles, por uma questão econômico-financeira conjuntural, não possui qualquer fundamento jurídico. Trazemos ao presente texto, a esta altura, os comentários precisos de Humberto Ávila sobre o tema em tela:

Manter os efeitos de lei tributária inconstitucional produz ainda mais um efeito devastador relativamente à insegurança do presente e do futuro. É que a alegação para se manter a validade da lei é a de que, quanto maior for a arrecadação, tanto mais os princípios serão promovidos, e, quanto maior a perda, tanto menos os princípios serão promovidos. Como as leis tributárias, na sua eficácia geral preponderante, promovem efeitos restritivos dos direitos de liberdade e de propriedade, quanto mais alta a carga tributária e, portanto, maior a arrecadação, tanto maior é a restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes. No entanto — e aqui começa a perversão do raciocínio —, quanto maior a arrecadação, e, portanto, a restrição dos direitos fundamentais, tanto maior será a perda de arrecadação com a declaração de nulidade da lei tributária. Se

a perda de arrecadação puder, então, funcionar como justificativa para a manutenção da lei que a viabiliza, quanto maior for a perda arrecadatória, maiores serão as chances de a lei ser mantida. Vale dizer, quanto maior for a inconstitucionalidade da lei, maior a chance de esta ser declarada constitucional! Aqui a licenciosidade do raciocínio se completa: quanto mais inconstitucional a lei, mais constitucional ela é. Aceitar este tipo de argumentação é não apenas admitir que o Direito não vincula; é incentivar também a sua violação, além de brincar com a razão. [...] O uso do critério financeiro a fim de se manter efeitos passados de leis inconstitucionais é — como bem aponta Moes — incompatível com a dogmática dos direitos fundamentais.²⁹

Feitas essas considerações, resta ainda uma questão a ser analisada, a qual apresenta contornos distintos da que foi até o presente momento examinada, concernente à hipótese em que a declaração da inconstitucionalidade do ato normativo tem efeitos gravosos para o contribuinte, ou seja, trata-se de inquirir se as conclusões acima apresentadas mostram-se válidas também para os casos em que não se trata da inconstitucionalidade de norma impositiva tributária, mas de regra que estabelecia tratamento fiscal mais vantajoso ao contribuinte. Senão, vejamos.

3.3 Dos efeitos da decisão proclamatória da inconstitucionalidade de norma tributária benéfica ao contribuinte

No presente item tratar-se-á da questão relativa aos efeitos de decisão que proclama a inconstitucionalidade de norma tributária benéfica aos contribuintes, como uma regra isentiva, por exemplo.

Desde já impõe-se asseverar que a análise da presente questão reveste-se de contornos distintos daquela examinada até o presente momento.

Com efeito, as conclusões apresentadas no item anterior têm fundamento, como visto, na proteção dos direitos constitucionais dos contribuintes, evitando a sua relativização em função da adoção de efeitos pró-futuro nas decisões proclamatórias da inconstitucionalidade de normas impositivas tributárias.

Entretanto, tal justificativa não se encontra presente na situação inversa, quando a declaração da inconstitucionalidade da norma se mostra mais gravosa para o contribuinte. Assim, no caso ora sob análise é possível a definição quanto

²⁹ ÁVILA. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário, p. 555.

aos efeitos da decisão proclamatória de inconstitucionalidade de forma casuística, em atenção às peculiaridades do caso concreto *sub judice*, isso uma vez que, nesse caso, não haveria a possibilidade de utilização, pelo Poder Público, de normas inconstitucionais como instrumento para a exigência de tributos, em violação aos direitos fundamentais dos contribuintes.

Note-se que o que se está afirmando é ser possível a relativização casuística dos efeitos das aludidas decisões, e não que os mesmos devam ser, obrigatoriamente, pró-futuro, como defende Hugo de Brito Machado na seguinte passagem:

Imaginemos a decisão que declara inconstitucional uma lei que isenta de tributo a importação de determinada mercadoria. Se tal decisão produzir efeitos a partir da edição da lei, então todas as importações já ocorridas ensejam a consideração daquelas importações como crime de descaminho.

Constitui abuso de autoridade, entre outras condutas, a de levar à prisão e nela deter quem quer que se proponha a prestar fiança, permitida em lei (Lei nº 4.989/65, art. 4º, alínea “e”). Admitamos que uma decisão declare inconstitucional um dispositivo de lei que proíbe a fiança em determinada situação. Tal decisão, se tem efeito retroativo, levará a considerar-se cometido o crime de abuso de autoridade pelo policial que prendeu, ou manteve preso, qualquer pessoa naquela situação em que a fiança era proibida, mas deixou de ser com a declaração de inconstitucionalidade.

A decisão que declara inconstitucional uma lei que altera a destinação de verbas públicas, se produzir efeito retroativo levará a que se considere cometido o crime previsto no art. 315, do Código Penal, ‘dar às verbas ou rendas públicas aplicação diversa da estabelecida em lei’, por parte de todos quantos tenham obedecido a lei declarada inconstitucional.

Inúmeros outros exemplos podem ser citados, a demonstrar que admitir o efeito retroativo da decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei pode levar a situações verdadeiramente absurdas.³⁰

A partir da leitura do trecho acima transcrito, nota-se que, para defesa de sua tese, Hugo de Brito Machado partiu da análise dos supostos efeitos maléficos que adviriam da declaração da inconstitucionalidade de norma tributária, benéfica aos contribuintes, com efeitos *ex tunc*. Tais malefícios seriam consubstanciados, por exemplo, na configuração do crime de descaminho por aquele que importou mercadorias e não recolheu os impostos incidentes sobre a operação de importação em razão de isenção posteriormente considerada inconstitucional pela Suprema Corte.

³⁰ MACHADO. Contribuição previdenciária da agro-indústria: declaração de inconstitucionalidade do §2º do art. 25, da Lei nº 8.870/94: seu alcance: inexistência de efeitos retroativos em prejuízo do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 100.

Parece-nos que a argumentação do Professor Hugo de Brito não reflete a melhor interpretação do tema sob análise.

Com efeito, é de se assinalar que a situação exposta por Hugo de Brito Machado, em que um sujeito que importou mercadoria amparada por isenção concedida por lei posteriormente julgada inconstitucional, não acarretaria o efeito pelo mesmo enunciado, qual seja a imputação ao contribuinte do crime de descaminho.

Isso porque, como se sabe, vige no Direito Constitucional pátrio o princípio da presunção de constitucionalidade das leis (da mesma maneira que no âmbito do Direito Administrativo há o princípio da presunção de legalidade dos atos administrativos), sem o qual se mostraria impossível a convivência social.

De fato, se o questionamento quanto à constitucionalidade de uma determinada lei tivesse o condão de qualificar o seu cumprimento como antijurídico, ruiria a segurança jurídica em que se fundamenta todo o ordenamento.

Por outro lado, esse entendimento teria a indesejada consequência de justificar que o administrador ou o contribuinte se negassem à observância da norma cuja constitucionalidade tivesse sendo questionada, mergulhando as relações jurídicas no caos, sendo certo que, no âmbito do Direito Tributário, em que quase todos os tributos geram discussões judiciais em torno de sua constitucionalidade, entendimento nesse sentido levaria a mais completa insegurança jurídica e à falência do Sistema Tributário.

Em face do exposto, não há dúvidas quanto ao fato de que o importador que não recolheu os tributos incidentes sobre a operação de importação, amparado por norma isentiva posteriormente julgada inconstitucional, não terá, em nenhuma hipótese, consumado o crime de descaminho, da mesma maneira que a autoridade fiscal que exige tributo posteriormente declarado inconstitucional não cometeu, em nenhuma hipótese, o crime de excesso de exação, previsto no §1º do art. 316 do Código Penal.

Essas considerações, reitere-se, não guardam qualquer relação com os efeitos da decisão proclamatória da inconstitucionalidade do ato normativo, sendo antes uma decorrência do princípio da presunção da constitucionalidade dos atos normativos.

Dessa forma, parece mais razoável o entendimento de que, no que tange à declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias favoráveis aos contribuintes, o efeito temporal das mesmas será definido em consonância com a moderna doutrina sobre o tema da eficácia das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, cabendo ao Supremo Tribunal Federal analisar,

casuisticamente, se sua decisão terá efeitos *ex nunc* ou *ex tunc*, sendo certo que a adoção da eficácia retroativa da decisão do STF não encontraria limitação em nenhuma regra ou princípio constitucional.

Nesse caso (declaração de inconstitucionalidade de norma favorável ao contribuinte com efeitos *ex tunc*), deverá ser aplicado, por analogia, o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, afastando-se a possibilidade de a Fazenda exigir do contribuinte, sobre os valores que deveriam ter sido recolhidos aos cofres públicos, penalidades, juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Assim, poder-se-ia exigir o tributo devido pelo contribuinte, mas sem quaisquer acréscimos penais ou compensatórios, uma vez que o atraso no pagamento não pode, de maneira alguma, ser-lhe imputável.

4 Conclusão

Retomando as duas indagações postas na introdução deste artigo, podemos concluir este texto no sentido de que os argumentos consequentialistas, em especial aqueles de ordem econômico-financeira, não são legítimos para fundamentar decisões do Supremo Tribunal Federal a respeito da constitucionalidade de atos normativos tributários ou mesmo para sustentar a modulação dos efeitos de decisão que reconheça a inconstitucionalidade de ato normativo. Por outro lado, e seguindo a mesma linha de raciocínio, somos da opinião de que a modulação dos efeitos de decisão do STF nunca se justifica em casos em que tais efeitos sejam contrários ao contribuinte.

Referências

- ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequentialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARBOSA, Ruy. *Comentários à Constituição Federal brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1933. v. 4.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos em face das Leis nºs 9.868 e 9.882/99. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos. *Revista Ibero-Americana de Direito Público*, Rio de Janeiro, v. 1, jan./jun. 2000.

CEZAROTI, Guilherme. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 12.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

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

GODOI, Marciano Seabra de. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 12.

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição previdenciária das agroindústrias: declaração de inconstitucionalidade do §2º do art. 25, da Lei nº 8.870/94: seu alcance: inexistência de efeitos retroativos em prejuízo do contribuinte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 56, maio 2000.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. O consequencialismo jurídico e as modulações dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. v. 12.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Controle concentrado de constitucionalidade*. São Paulo: Saraiva, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Sergio André. Evolução histórica da teoria hermenêutica: do formalismo do século XVIII ao pós-positivismo. In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. O protagonismo do STF na interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15.

SARMENTO, Daniel. A eficácia temporal das decisões no controle de constitucionalidade. In: SARMENTO, Daniel (Org.). *O controle de constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O consequencialismo e a modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 Anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ROCHA, Sergio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo: instrumentos de desconstitucionalização do direito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário — RFDT*, Belo Horizonte, ano 11, n. 64, p. 183-201, jul./ago. 2013.
