

A MODULAÇÃO DE EFEITOS EM DECISÕES TRIBUTÁRIAS SOB O VIÉS HERMENÊUTICO FILOSÓFICO

SANTOS, Vinicius Norberto dos¹
CAVALCANTE, Diogo Lopes²

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar e rebater os argumentos que vêm sendo utilizados pelo Supremo Tribunal de Federal (STF) ante a aplicação da modulação de efeitos em decisões tributárias que reconhecem a efetiva inconstitucionalidade da norma, e consequentemente da cobrança de determinado tributo. Argumentos esses, que tem sido fundamentados por meio da análise econômica do direito onde é colocado que sem a modulação desses efeitos a segurança jurídica e direito do coletivo seriam agredidos, ao analisar tais argumentos com base em relevantes juristas e filósofos eu estou demonstrado que não se pode fundamentar uma decisão em alimentos estritamente econômicos, visto que, se assim fosse a mesma deveria ser considerada nula em decorrência da falta de argumentos jurídicos. Assim ao realizar uma análise crítica aos olhos hermenêutica chegou se a conclusão de que para aplicação de determinada norma deve antes ser vislumbrada qual o seu real sentido e sua possível conjuntura dentro do ordenamento jurídico brasileiro de modo que compreende se impossível a utilização do instituto em detrimento ao texto já previsto no ordenamento.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário, modulação de efeitos, hermenêutica, análise econômica do direito, hermenêutica filosófica.

1 INTRODUÇÃO

Abarcada pelo que conhecemos como controle de constitucionalidade, a chamada modulação de efeitos, é o mecanismo pelo qual o Poder Judiciário por meio do Supremo Tribunal Federal - STF se utiliza para dispor de restrições de efeitos dentro de decisões que versam sobre a inconstitucionalidade de determinada norma ou instituto.

Esta, ganhou vida dentro do ordenamento jurídico brasileiro em 10 de novembro de 1999, por meio da Lei 9.868, trazendo com sigla um grande marco para o que conhecemos como limitação de poderes.

Nos últimos anos tal mecanismo ganhou destaque no campo do direito tributário ao ter sua aplicação vinculada não somente ao direito propriamente dito, mas também sob a ótica da Análise Econômica do Direito – AED, gerando diversos debates acerca da possibilidade do Poder Judiciário deixar de aplicar o texto expresso da lei em decisões de auto impacto econômico baseando-se em matéria adversa ao direito.

Desta forma, para melhor compreensão, suporta analisar a referida discussão aos olhos da hermenêutica filosófica, considerando que ela se refere ao estudo da aplicação da norma.

¹Acadêmico do Curso de Direito no Centro Universitário FAG, vnsantos1@minha.fag.edu.br.

²Procurador da Fazenda Nacional. Ex-advogado da Petrobras. Doutorando em Desenvolvimento Econômico Regional pela UNIOESTE. Doutorando em Direito pela UNISINOS. Mestre em Processo Civil pela UNIPAR. Especialista em Direito Público pela Unb. Graduado em Direito pela UFPR. Graduado em Economia pela FAE Business School. Professor do Curso de Direito no Centro Universitário FAG, diogo.cavalcante@fag.edu.br.

Demonstrando se a referida aplicação é ou não factível em matérias que envolvam o direito tributário, mais especificadamente, quando se tratar de declaração de inconstitucionalidade de determinado tributo.

Para tanto, se faz necessário a identificação da previsão normativa e a sua operacionalização, visando observar criticamente se os fundamentos que ensejam a aplicação sob o viés econômico no momento da decisão estão em concordância com os conceitos trazidos pelo estudo da hermenêutica filosófica.

Desta feita, tem se que o presente artigo tem como objetivo expor a atual aplicação da modulação de efeitos em decisões tributárias, sob a ótica de grandes juristas e filósofos. Tem, assim, uma pesquisa expositora quanto ao seu objeto.

2 O INSTITUTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS E SUAS FINALIDADES

Utilizada em decisões que tratam acerca de inconstitucionalidade, a modulação de efeitos pode ser declarada pelo Supremo Tribunal Federal quando preenchidos os requisitos expostos no artigo 27 da lei 9826, promulgada em 10 de novembro de 1999.

Tal artigo destaca que se tratando de situações adversas visando a proteção da segurança jurídica ou excepcional interesse social é possível restringir os efeitos na decisão, afastando o previsto no texto legal, modulando assim os efeitos que a mesma viria a produzir.

Ainda, tem se que o referido instituto deveria a priori ser utilizado como ferramenta em benefício aos particulares preservando assim seus direitos fundamentais. Visto que, em alguns casos ao se declarar a inconstitucionalidade com efeito retroativo pleno essa poderia vir a gerar diversas situações mais gravosas violando diretamente os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva (ADDOUD, 2011).

É cediço que, existe uma linha muito tênue entre o princípio da segurança jurídica e a supressão de direitos constituídos pela normativa legal aos particulares, ou no caso em concreto, aos contribuintes que durante determinado lapso temporal arcaram com a cobrança de tributos tidos então inconstitucionais.

O grande cerne da questão, é que se tratando de questão tributária, quando declarado inconstitucional determinada norma, sem a modulação de efeitos, os cofres públicos sofrem um impacto muito grande, fazendo com que em alguns casos, o argumento trazido pelo Poder Público é de que é inviável reconhecer a inconstitucionalidade sem a modulação, pois o Estado não possui capacidade para absorver tamanho rombo em seus cofres.

Exemplificando isso, tem-se uma das mais recentes decisões em que houve a modulação dos efeitos, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no tema de Repercussão Geral nº 69, onde restou reconhecido que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, estabelecendo que os efeitos da decisão só teriam eficácia a partir de 15 de março de 2017, resguardadas as ações judiciais e administrativas protocoladas com data anterior a mesma.

Ora, tal instituto em sua concepção não deixa claro acerca de uma possível limitação temporal da retroatividade de seus efeitos, expondo somente a possibilidade de modulação da eficácia vinculante da decisão ocasionando assim uma limitação de retroatividade do precedente (MARINONI, 2011).

Gerando assim, diversas críticas ante a real possibilidade do STF poder aplicar a modulação de efeitos se tratando de matéria tributária, isso pois, tal aplicação poderia ser enxergada como uma afronta direta ao direito dos contribuintes que foram atingidos pela oneração financeira advinda de cobranças tidas como incondicionais, posto que, quando modulado os efeitos, na grande maioria das vezes o estado se utiliza do argumento que o direito coletivo deve ser resguardado sob o do particular, violando assim o direito de milhares de contribuintes que realmente arcaram com cobranças indevidas.

2. CRITÉRIO ECONÔMICO COMO FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES

Com base nos critérios expostos pelo artigo 27 da lei 9.826 o Supremo Tribunal Federal, vem se utilizando de argumentos econômicos para abordar o tema de interesse social quando tratamos de reconhecimento de inconstitucionalidade de matéria tributária.

Todavia, tratando-se de matéria tributária, caso não seja feito exames mais minuciosos, é possível alegar que qualquer tributo onde tenha o reconhecimento de sua inconstitucionalidade poderia vir a sofrer aplicação da modulação, haja vista, que o argumento de interesse social justificaria o mesmo (VELHO, 2013).

Seguindo esta senda, temos que a Constituição federal traz a segurança jurídica como instrumento de defesa dos particulares frente Estado, não sendo permissível sua aplicação em sentido contrário (VELHO, 2013).

Veja-se, ao aplicar os critérios econômicos para fundamentar as decisões há uma eminente supressão do direito propriamente dito, posto que, o contribuinte espera que o direito

seja aplicado e fundamentado no direito, ou seja, nos instrumentos constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam determinado conteúdo.

Contudo, não há no que se falar na constitucionalidade de decisões fundamentadas em matérias que divergem do direito, conforme elucidado pelo renomado jurista brasileiro Paulo de Barros Carvalho (2007, p.455).

Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias.

Consta-se, dessa maneira que a aplicação de argumentos econômicos como base das decisões que modulam os efeitos, não possuem efetivo apoio por parte dos juristas tributários brasileiros. Os quais ressaltam, que ao fundamentar desta forma o Supremo Tribunal Federal passou a defender não mais o direito mas sim os cofres públicos, colocando de lado o direito dos contribuintes que pagaram milhões, ou até bilhões de reais em impostos indevidos.

3. APLICAÇÃO DAS DECISÕES ATINGIDAS PELA MODULAÇÃO DE EFEITOS REALIZADA PELO STF

De acordo com diversas decisões do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, um ponto que vem criando grande discussão dentro do espectro do direito tributário, é referente a aplicação em si dessas decisões. No caso do tema de repercussão geral nº 69 do STF, por exemplo, mesmo que tenha desencadeado uma série de conflitos, sua aplicabilidade não exigia novas discussões.

Entretanto, esse não é o caso do julgamento do DIFAL, onde o Plenário do Supremo Tribunal Federal deu provimento ao RE 1287019/DF, com repercussão geral reconhecida, para fixar a seguinte tese (tema 1.093): ‘A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais’.

Seguindo o julgado, no qual houve a modulação de efeitos (a partir de 01.01.2022), foi impulsionado a edição da Lei Complementar n. 190/2022, publicada em 05.01.2022, responsável regulamentar da sistemática ICMS – DIFAL.

Disposto pelo poder legislativo, a norma geral expressamente consignou a produção de efeitos consoante o disposto na alínea "c", do inciso III, do caput do art. 150, da CRFB/1988 –

ou seja, observando a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, indissociável da anterioridade do exercício. A saber:

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Ou seja, tendo em conta o método complementar n. 190/2022 emitida em 1º de maio de 2022, cuja aplicação violaria as disposições da CFRB alínea "b", inciso III, artigo 150, inciso IV, artigo 150 e artigo 145, § 1º, todas CFRB /1988 e artigos 108 e 110 do CTN, a cobrança do DIFAL ocorre até 1º de janeiro de 2023.

A justificativa é que, por se tratar de uma legislação que não gera ou eleva tributos, mas "simplesmente" regula os encargos previamente determinados (com base no Convênio ICMS n.º 93/2015), o efeito de geração de norma complementar terá seu próprio Termo inicial de publicação.

No entanto, ao estabelecer exigências tributárias por meio de fontes legislativas apropriadas que terão efeitos líquidos e econômicos determinados para os contribuintes.

Fala-se em aumento porque ao decretar e regulamentar a possibilidade de os países de destino exigirem parte do ICMS do projeto, cujo cálculo é feito com base na diferença entre alíquota interna e interestadual, fica claro o aumento do ônus financeiro suportado pelos sujeitos passivos que se enquadrem na relação jurídica do direito tributário.

Ressalte-se que os argumentos da Receita, visando validar a cobrança direta do ICMS-DIFAL, não encontraram sequer uma justificativa lógica. Isso porque, foi declarado inconstitucional o chamado “conjunto previamente estabelecido por meio do convênio ICMS n. 93/2015”. E, ainda que haja sustentação no argumento da correção do efeito, é preciso observar da mesma forma que a decisão do STF foi motivada pela necessidade de proteção dos cofres da administração pública, e não por outras razões de efetividade.

Não é demais notar que no âmbito do mencionado julgamento em Repercussão Geral do RE n.º 1.287.019/DF, isso foi largamente reconhecido. Conforme colaciona-se:

Exmo. Ministro Marco Aurélio:

[...] Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa. A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o

recolhimento, encerra dados de ordem material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa.

Exmo. Min. Dias Toffoli:

[...]no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, criou uma nova relação jurídico-tributária, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino. Não se encontra, na parte permanente do texto constitucional, qualquer disposição no sentido de que convênios interestaduais podem suprir a ausência de lei complementar para efeito de tributação pelo ICMS. Em suma, consigno que não pode o convênio interestadual suprir a ausência de lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

Exmo. Min. Edson Fachin:

[...] a Lei Complementar em matéria de ICMS é imprescindível quando encontre-se diante de nova hipótese de incidência, a exemplo, da aplicação no DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes. É bem sabido que, também, cabe à lei complementar, segundo o art. 146, III, a, da Carta Maior, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, caso não se tenha garantido as anterioridades, o teor, de alcance e aplicabilidade do princípio da segurança jurídica será reduzido no sistema, possibilitando a adoção de medidas instáveis, incertas e imprevisíveis.

Sobre a importância dos princípios citados para o sistema, e de forma adequada à discussão apresentada, Roque Antonio CARRAZZA, Paulo de Barros CARVALHO e Heleno Taveira TORRES afirmaram respectivamente:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, de noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência

fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

[...] o princípio da anterioridade não é respeitado quando se considera *imponível* fato ocorrido no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor a lei instituidora do tributo, ainda que sua cobrança administrativa se dê no exercício seguinte. O mesmo vale para a lei que aumenta – inclusive de modo indireto – tributo já existente: ela só incidirá no exercício seguinte à sua entrada em vigor.

Aquelas que instituem ou majoram tributos hão de respeitar não somente o princípio da legalidade [...], como também outro limite, [...] aquele sobranceiramente enunciado no corpo do art. 150, III, b, e que consiste na necessidade de terem sido publicadas antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar a exação. [...] Ora, se bem sopesarmos a conjugação desses dois condicionantes, legalidade e anterioridade, teremos que inferir que as normas jurídicas que decretam novo tributo já existente, ou ainda que venham a aumentá-lo, como expressão econômica, devem sujeitar-se à resultante da combinação dos dois limites.

Essa garantia de anterioridade integra a segurança jurídica no tempo, e, mais, precisamente, o princípio de certeza do direito quanto à objetivação do início da vigência das leis tributárias, como proteção ao princípio da não surpresa. A preservação de posição jurídicas e das expectativas de estabilidade inerentes à previsibilidade das normas constitui-se como o cerne da segurança jurídica, em toda a sua potencialidade.

Outro aspecto a ser vislumbrado é que ao consignar a exigência da sistemática DIFAL no escopo do ICMS, sem observância dos princípios supracitados, existe a implicação de violação: dos princípios da capacidade contributiva e à proibição do excesso.

Pois, quando lido corretamente, a priori está no cerne da segurança jurídica. Se medidas imprevistas baseadas na introdução de normas que desrespeitam o sistema tributário constitucional podem impor encargos financeiros - alegados a título de argumento - os

contribuintes não sabem mais de antemão o que será necessário para o ano inteiro, impactando diretamente em seu planejamento financeiro.

Trata-se, assim, de uma violação direta dos princípios da capacidade contributiva e da proibição de excessos, pois é possível impor a exigência de que um contribuinte não mantenha uma previsibilidade mínima, ao não reconhecer a necessidade de observância estrita das prioridades anuais.

E percebe-se que se a arrecadação for muito pesada e a correspondente violação da capacidade contributiva, a igualdade entre os contribuintes de todo o mundo também será prejudicada, e a reação afetará diretamente a livre iniciativa e os direitos de propriedade.

4. ANÁLISE DOS ARGUMENTOS DE ACORDO COM A HERMENÊUTICA FILOSÓFICA

Para que concluir a pesquisa se faz necessário a compreensão do que se trata a hermenêutica filosófica a ponto de analisar se a modulação de efeitos em decisões tributárias é possível ou não, bem como, se os fundamentos tidos até então podem ser utilizados nessas demandas.

Desta feita, é legítimo destacar que a hermenêutica tem como objeto o estudo de processos aplicáveis a fim de determinar o alcance das expressões (MAXIMILIANO, 2010).

Pode ainda colocar que a mesma é utilizada com intuito de investigar e coordenar através de modos sistemáticos, os princípios e leis disciplinando assim a apuração do sentido real das normas jurídicas (RÁO, 1999).

Veja-se, primeiro descobrimos quais são os problemas eminentes dos processos interpretativos para só então a uma estrutura que venha a reduzir erros, tendo, a correta compreensão do texto (STRECK, 2011).

Nesse passo, Norberto Bobbio (1995, p.131) expõe que:

O direito é considerado como um conjunto de fatos, de fenômenos ou de dados sociais em tudo análogos àqueles do mundo natural; o jurista, portanto, deve estudar o direito do mesmo modo que o cientista estuda a realidade natural, isto é, abstendo-se absolutamente de formular juízos de valor.

Restando de sobejo comprovado, a impossibilidade de aplicar normas adversas ao texto legal, em razão de que, ao decidir acerca de processos que restem reconhecido a inconstitucionalidade, este não pode se basear em juízos de valor, independentemente do argumento, sob pena de ir contra a hermenêutica da norma, no caso em concreto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O instituto da modulação não pode ter sua utilização de forma discricionária, ou seja, se a sua aplicação advir com único fundamento baseado na análise econômica do direito esta será efetivamente nula carecendo de fundamentação legal.

Afinal a hermenêutica propõe que a norma deve ser utilizada conforme previsto no texto normativo, da mesma forma, afirmam grandes juristas brasileiros o entendimento de que o Supremo Tribunal Federal está restrito a cumprir a lei, onde em hipótese alguma pode simplesmente reconhecer a inconstância do instituto e mesmo assim suprimir direitos dos particulares ante ao Estado.

Em contrapartida existe quem alegue possível tal aplicação da modulação de efeitos em decisões, porém restou demonstrado que se admitir este precedente em matéria tributária poderia o STF modular toda e qualquer decisão, pois geraria grande impacto aos cofres públicos e conseqüentemente afetaria de alguma forma o interesse coletivo, ocasionando assim gigantesca afronta a segurança jurídica e ao princípio da legalidade.

REFERÊNCIAS

Bobbio, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Trad. Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995. p. 131.

BRASIL, **Lei n. 9.826**, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 09 set.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ED. no RE 574706**. Relator Min. Cármen Lúcia. Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2021, DJ 12-08-2021. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 09 set.2021

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. Rio Grande do Sul: Malheiros, 2017, p. 223.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do "fato gerador". Direito e sua autonomia - o paradoxo da interdisciplinariedade**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 102, p. 441-456, 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67763>. Acesso em: 18 nov. 2021

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. Rio Grande do Sul: Noeses, 2015, p. 316.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores**. Revista dos Tribunais, v. 906, abril, 2011. p. 255-284
Maximiliano, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1.

Ráo, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5. ed. anot. e atual. por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Ed. RT, 1999.

Streck, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 234-235.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. Rio Grande do Sul: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 337.

VELHO, Rafael Rott de Campos. **Inconstitucionalidade em matéria tributária e a modulação de efeitos com lastro no excepcional interesse social**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, v. 5, 2013.